

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



TESIS DOCTORAL

**Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información
en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el
intercambio de información?**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Lilliam Sumi Imaoka Hojyo

Director

Fernando Serrano Antón

Madrid, 2013

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO



**Análisis jurídico del Acuerdo Modelo sobre Intercambio de
Información en Materia Tributaria de la OCDE:
¿Hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?**

Memoria para obtener el grado de doctor
Presentada por Lillian Sumi Imaoka Hojyo
Dirección del Dr. Fernando Serrano Antón

TESIS DOCTORAL

Análisis jurídico del Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de la OCDE: ¿Hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?

Universidad Complutense de Madrid
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Estudios de Derecho Financiero (Parte General)

Doctorando: Lillian Sumi Imaoka Hojyo
Director: Dr. Fernando Serrano Antón

Índice.

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| INTRODUCCIÓN..... | 1 |
| CAPÍTULO 1. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO AL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FISCAL..... | 13 |
| 1. IDEAS PREVIAS SOBRE EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FISCAL..... | 13 |
| 1.1. La cooperación internacional en el ámbito tributario y la asistencia administrativa mutua... | 13 |
| 1.2. La soberanía fiscal..... | 18 |
| 2. EL FUNDAMENTO JURÍDICO DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL..... | 21 |
| 3. LOS INSTRUMENTOS LEGALES QUE REGULAN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN..... | 28 |
| 3.1. Los Modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la Sociedad de Naciones..... | 28 |
| 3.2. El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE..... | 32 |
| 3.2.1. Evolución..... | 32 |
| 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información..... | 33 |
| a) Proyecto de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio de 1963. | 34 |
| b) Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio de 1977... | 37 |
| c) Actualización del MC OCDE de 1992..... | 40 |
| d) Actualización del MC OCDE de 1995..... | 40 |
| e) Actualización del MC OCDE de 2000..... | 41 |
| f) Actualización del MC OCDE de 2003..... | 43 |
| g) Actualización del MC OCDE de 2005..... | 44 |
| h) Actualización del MC OCDE de 2008..... | 51 |
| i) Actualización del MC OCDE de 2010..... | 51 |
| j) Modificación del art. 26 del MC OCDE de 2012..... | 52 |
| Cuadro 1. Artículo 26 MC OCDE 1963-2005..... | 56 |
| 3.3. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo..... | 59 |
| 3.3.1. Evolución..... | 59 |
| 3.3.2. El MC ONU y el intercambio de información..... | 62 |
| 3.3.3. Actualización del MC ONU de 2011..... | 64 |
| Cuadro 2. Artículo 26 MC ONU 1980-2011..... | 69 |
| 3.4. La Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea en el ámbito de los impuestos directos..... | 71 |
| 3.4.1. Evolución..... | 71 |
| 3.4.2. La Directiva 77/799 y el intercambio de información..... | 75 |
| 3.4.3. La Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. ... | 80 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.5. El Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa. | 80 |
| Cuadro 3. Estados Signatarios del Convenio OCDE/CE y el Protocolo de 2010..... | 88 |
| CAPÍTULO 2. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y LA COMPETENCIA FISCAL NOCIVA. | 91 |
| 1. LA COMPETENCIA FISCAL INTERNACIONAL. | 92 |
| 2. DEFINICIÓN DE COMPETENCIA FISCAL INTERNACIONAL..... | 93 |
| 3. DISTINCIÓN ENTRE COMPETENCIA FISCAL SANA Y PERJUDICIAL O LESIVA..... | 95 |
| 4. LOS PARAÍSO FISCALES. | 99 |
| 4.1. Características de un paraíso fiscal. | 102 |
| 4.2. Clasificación de los paraísos fiscales. | 107 |
| 5. MEDIDAS PARA CONTRARRESTAR LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA..... | 109 |
| 5.1. Medidas unilaterales..... | 110 |
| 5.1.1. Normas generales antiabuso..... | 111 |
| 5.1.2. Normas sobre sociedades extranjeras controladas. | 111 |
| 5.1.3. Normas sobre residencia o emigración (impuestos de salida). | 113 |
| 5.1.4. Normas sobre contabilidad..... | 114 |
| 5.2. Medidas bilaterales..... | 115 |
| 5.3. Medidas multilaterales. | 116 |
| 6. TRABAJOS EN LA MATERIA. | 116 |
| 6.1. Proyecto de la OCDE sobre competencia fiscal nociva. | 117 |
| 6.1.1. El Informe “La Competencia Fiscal Nociva: Un Tema Global” (aprobado el 28 de abril de 1998). | 117 |
| 6.1.2. La identificación de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales preferenciales nocivos. | 125 |
| a) El Informe de Progreso de 2000. | 125 |
| b) El Informe de Progreso de 2001. | 128 |
| c) La publicación de la “lista negra”. | 130 |
| 6.1.3. La implementación de un marco de juego equilibrado (<i>global level playing field</i>)..... | 130 |
| 6.1.4. Progresos alcanzados hasta la fecha..... | 132 |
| 6.1.5. El futuro del proyecto sobre transparencia e intercambio para efectos tributarios. | 135 |
| Cuadro 4. Informe de progreso sobre las jurisdicciones evaluadas por el Foro Global de la OCDE en la implementación del estándar tributario internacional (2 de abril de 2009)..... | 138 |
| Cuadro 5. Informe de progreso sobre las jurisdicciones evaluadas por el Foro Global de la OCDE en la implementación del estándar tributario internacional (18 de mayo de 2009)..... | 139 |
| 6.2. La competencia fiscal nociva y la Unión Europea. | 140 |
| 6.2.1. El Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas..... | 141 |
| 6.2.2. El Informe Primarolo. | 146 |
| 6.2.3. Las Directrices de 2000 y el Acuerdo de 2003. | 151 |

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 6.3. Participación de otras organizaciones. | 152 |
| 6.4. Algunas consideraciones en torno a los proyectos de la OCDE y de la UE..... | 156 |
| 7. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL PROYECTO DE COMPETENCIA FISCAL NOCIVA..... | 158 |
| 7.1. Las modificaciones en el acceso de la información bancaria..... | 158 |
| 7.1.1. El Informe “Mejorando el Acceso a la Información Bancaria” (2000). | 159 |
| 7.1.2. El Informe de Progreso 2003. | 162 |
| 7.1.3. El Informe de Progreso 2007. | 163 |
| 7.2. El Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria..... | 163 |
| 7.3. Las modificaciones al MC OCDE..... | 164 |
| CAPÍTULO 3. EL ACUERDO MODELO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE. ASPECTOS SUSTANTIVOS..... | 165 |
| 1. ANTECEDENTES. | 165 |
| 1.1. El proyecto sobre competencia fiscal nociva de la OCDE y el intercambio de información en materia tributaria. | 167 |
| 1.2. EE.UU. y los Acuerdos sobre Intercambio de Información..... | 174 |
| 1.2.1. Las estrategias estadounidenses de obtención de información tributaria..... | 174 |
| 1.2.2. Características de los acuerdos celebrados por EE.UU..... | 177 |
| 1.3. Las ventajas de un Acuerdo sobre Intercambio de Información Tributaria. | 182 |
| 2. EL ACUERDO MODELO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE..... | 186 |
| 2.1. Naturaleza Jurídica. | 188 |
| 2.2. Versiones multilateral y bilateral. | 188 |
| 2.3. Ámbito de aplicación del MA OCDE. | 191 |
| 2.3.1. Ámbito objetivo. | 191 |
| a) Procedencia de una solicitud..... | 194 |
| b) Negativa a una solicitud..... | 197 |
| 2.3.2. Ámbito subjetivo..... | 198 |
| 2.3.3. Ámbito territorial. | 199 |
| 2.3.4. Ámbito temporal. | 200 |
| 2.3.5. Relación con otras disposiciones internacionales. | 202 |
| 2.4. Modalidades del intercambio. | 204 |
| 2.4.1. Intercambio rogado o previa solicitud..... | 206 |
| 2.4.2. Inspecciones fiscales en el extranjero. | 209 |
| 2.5. Los límites a la obligación de intercambiar información. | 212 |
| 2.5.1. El principio de reciprocidad. | 213 |
| 2.5.2. El secreto bancario. | 218 |
| 2.5.3. El carácter confidencial de los datos. | 222 |
| 2.5.4. Comunicaciones entre cliente y abogado o representante legal..... | 224 |
| 2.5.5. El orden público..... | 225 |

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.5.6. Discriminación de nacionales del Estado requerido. | 227 |
| 2.6. La confidencialidad de la información. | 229 |
| 2.6.1. Fines de la información. | 234 |
| 2.6.2. Autoridades o personas a las cuales se puede revelar la información. | 236 |
| 2.7. Derechos de los contribuyentes. | 237 |
| CAPÍTULO 4. EL ACUERDO MODELO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE. ASPECTOS FORMALES. | 241 |
| 1. EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ROGADO O PREVIA SOLICITUD. | 242 |
| 1.1. La solicitud de información. | 245 |
| 1.1.1. Autoridades competentes. | 246 |
| 1.1.2. Forma de la solicitud. | 248 |
| 1.1.3. Requisitos de la solicitud. | 249 |
| a) La identidad de la persona sujeta a inspección o investigación. | 250 |
| b) La información solicitada. | 251 |
| c) La finalidad fiscal para la que se solicita la información. | 251 |
| d) Los motivos para creer que la información se encuentra en el territorio del Estado requerido. | 252 |
| e) El nombre y la dirección de la persona en cuyo poder se encuentra la información. | 252 |
| f) La declaración del Estado requirente de cumplimiento del principio de reciprocidad. | 253 |
| g) La declaración del Estado requirente respecto al principio de subsidiariedad. | 254 |
| 1.1.4. Idioma. | 256 |
| 1.1.5. Prescripción. | 257 |
| 1.2. Recepción de una solicitud. | 260 |
| 1.3. Obtención de la información. | 263 |
| 1.4. Respuesta a una solicitud. | 265 |
| 1.4.1. Elementos de la respuesta. | 265 |
| 1.4.2. Forma de la información. | 267 |
| 1.4.3. Plazos. | 269 |
| 1.5. Información de retroalimentación. | 272 |
| 2. INSPECCIONES O COMPROBACIONES FISCALES EN EL EXTRANJERO. | 273 |
| 2.1. Solicitud de información con base en el procedimiento de intercambio de información. | 276 |
| 2.2. Decisión de la autoridad competente del estado requirente acerca de solicitar la participación en una fiscalización o comprobación tributaria en el Estado requerido. | 277 |
| 2.3. Solicitud de participación en una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero. | 278 |
| 2.4. Decisión de aceptación o rechazo de la solicitud por parte de la autoridad competente del Estado requerido. | 279 |
| 2.5. Notificación del Estado requerido al Estado requirente sobre los procedimientos y el momento en que se realizará la fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero. | 279 |

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.6. Participación del funcionario o funcionarios del Estado requirente en la fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero..... | 280 |
| 2.7. Preparación y distribución del informe final..... | 280 |
| 2.8. Revisión e implementación de medidas de mejora de las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero..... | 282 |
| 3. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO..... | 282 |
| 4. COSTES. | 285 |
| CAPÍTULO 5. LA DIRECTIVA 2011/16/UE, DEL 15 DE FEBRERO DE 2011, RELATIVA A LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD. | 289 |
| 1. EVOLUCIÓN..... | 289 |
| 2. LA DIRECTIVA 2011/16 Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN..... | 292 |
| 2.1 Ámbito de aplicación. | 292 |
| 2.2. Formas de cooperación administrativa..... | 294 |
| 2.3. Procedimiento de intercambio de información previa solicitud..... | 296 |
| 2.4. La confidencialidad de la información..... | 299 |
| 2.5 Límites al intercambio de información. | 301 |
| 2.6. Relación con terceros países. | 302 |
| 2.7. Aspectos prácticos del intercambio de información..... | 303 |
| 2.8. Aspectos organizativos..... | 304 |
| 2.9. Retroalimentación o información de retorno..... | 306 |
| CAPÍTULO 6. LOS CONTRIBUYENTES EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL. | 309 |
| 1. LA TUTELA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN..... | 309 |
| 1.1. La protección de los contribuyentes prevista por los instrumentos normativos internacionales. | 310 |
| 1.2. La protección de los contribuyentes en la legislación interna de los Estados. | 317 |
| 1.2.1. Derecho de notificación. | 321 |
| 1.2.2. Derecho de audiencia o consulta..... | 324 |
| 1.2.3. Derecho de intervención. | 325 |
| 1.3. Hacia un nuevo marco jurídico de los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información. | 327 |
| 2. LA TUTELA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL ÁMBITO NACIONAL. | 331 |
| 2.1. Clasificación de los derechos de los contribuyentes. | 335 |
| 2.2. Las cartas o estatutos de derechos de los contribuyentes..... | 337 |
| 2.3. Los derechos básicos de los contribuyentes. | 341 |
| 2.3.1. El derecho a la certidumbre (seguridad jurídica). | 341 |
| 2.3.2. El derecho a no pagar más impuestos que los debidos. | 344 |
| 2.3.3. El derecho a la información y a la asistencia. | 345 |
| 2.3.4. Los derechos de impugnación y de audiencia..... | 347 |
| 2.3.5. El derecho a la intimidad o privacidad..... | 356 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.3.6. El derecho a la confidencialidad o secreto fiscal. | 361 |
| 2.4. El Ombudsman y el defensor del contribuyente. | 365 |
| 3. EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS Y EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FISCAL. | 367 |
| 3.1. El derecho a la protección de datos como derecho fundamental. El caso de España..... | 367 |
| 3.2. El desarrollo del derecho a la protección de datos a nivel internacional..... | 370 |
| 3.3. La Ley Orgánica 5/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. | 376 |
| 3.3.1. Principios aplicables a la protección de datos..... | 377 |
| a) Principios relativos a la calidad de los datos y su tratamiento..... | 378 |
| b) Principios relativo a la seguridad de los datos..... | 379 |
| 3.3.2. Derechos de las personas (<i>Habeas data</i>). | 380 |
| a) Derecho de información..... | 380 |
| b) Consentimiento del interesado..... | 382 |
| c) Derecho de oposición..... | 384 |
| d) Derecho de impugnación. | 384 |
| e) Derechos de acceso, rectificación y cancelación. | 385 |
| f) Derecho al olvido. | 387 |
| g) Tutela de los derechos del afectado y derecho de indemnización. | 387 |
| 3.3.3. La Agencia Española de Protección de Datos..... | 388 |
| 3.4. Efectos de la LOPD en el ámbito tributario y en el intercambio internacional de información. | 389 |
| CAPÍTULO 7. CONCLUSIONES..... | 401 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 419 |

Agradecimientos.

Escribir esta tesis ha sido un desafío que se ha beneficiado de la contribución de otras personas. En particular no quisiera dejar de agradecer los consejos de Fernando Serrano Antón, que ha tenido la paciencia y el humor imprescindibles para dirigir esta tesis. A mi experiencia laboral en la Dirección General Adjunta de Tratados Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México le debo un acercamiento práctico a la materia que en otras condiciones no habría sido factible. Sin olvidar que esta tesis se ha escrito casi en su totalidad en el Instituto de Estudios Fiscales, cuyos fondos, junto a los de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid y la biblioteca del International Bureau of Fiscal Documentation de Amsterdam han provisto la base. Aunque los errores y las limitaciones me pertenecen en su totalidad, esta tesis habría sido mucho menos clara sin Fernando Elche Díaz, quien ha tenido la paciencia de revisar el texto más de una vez.

Nada esto podría haber sido posible sin el apoyo de mi familia a quien dedico esta tesis.

INTRODUCCIÓN.

Un atributo fundamental de la soberanía de un Estado es la capacidad para determinar la estructura de su sistema tributario, e imponer de forma eficaz la misma en su territorio a través de su aparato administrativo. Esta capacidad autónoma de exigir tributos es, entonces, uno de los elementos básicos de la soberanía nacional. Ahora bien, esta facultad tiene un límite por definición, el territorio, de tal manera que cada Estado cuenta con potestad tributaria dentro de su territorio y con respecto a una colectividad. Esto ha hecho que los Estados hayan debido colmar la distancia que hay entre las actividades económicas, y los ingresos de dicha colectividad fuera de su territorio, y su poder tributario a la hora de gravar las mismas. Esto, con el tiempo, ha derivado hacia sistemas basados en una combinación de los principios de la residencia y de la fuente, por el que la gran mayoría de los Estados gravan la renta mundial de sus residentes y los ingresos originados de fuente nacional obtenidos de sujetos no residentes. Esta solución, al dar lugar al problema de la doble imposición internacional, supuso un primer gran impulso para la cooperación internacional en materia tributaria.

No obstante, en esta tesitura, en las últimas décadas hemos visto como el panorama económico al que respondían estos sistemas cambiaba drásticamente, de la mano de procesos globalizadores, entrañando importantes consecuencias para los sistemas fiscales nacionales. Uno de los efectos de estos procesos es la multiplicación de fenómenos que dan lugar a la ya mencionada doble o múltiple imposición internacional. Otro es la eclosión como fenómeno general de la denominada competencia fiscal, esto es, la configuración de los sistemas tributarios respondiendo no solo a criterios puramente nacionales, como los principios de justicia tributaria, sino también a principios de eficiencia económica, que tienen que ver con un nuevo marco de mayor libertad en los movimientos de capitales, que ha hecho que los contribuyentes pasen de “cautivos” a globales. La competencia fiscal puede tener efectos positivos como la generación de un mayor crecimiento económico y desarrollo del país, o una mayor neutralidad en los sistemas fiscales. Sin embargo, la búsqueda de una ventaja competitiva que atraiga inversiones o contribuyentes de otros Estados, ha supuesto en algunos casos la aplicación de medidas hostiles y una ausencia de colaboración y buena fe entre Estados, como ocurría con los denominados paraísos fiscales.

En este contexto, donde entran en contradicción el principio de imposición ligado al ámbito territorial y unos contribuyentes que son globales, y que por ende pueden hacer uso de una movilidad internacional distinta a la de los Estados, estos últimos se han visto obligados a tomar la iniciativa con objeto de garantizar la sostenibilidad de sus sistemas fiscales. Esto ha dado lugar a ciertas reformas de sus sistemas tributarios, pero también a un recurso creciente a la cooperación internacional, con el fin de superar los obstáculos que supone la interrelación de los sistemas fiscales de Estados soberanos con la existencia de condiciones que potencian las posibilidades de evasión y elusión fiscales. Dicha cooperación o asistencia puede distinguirse dependiendo de los poderes actuantes, de actos del poder legislativo, del poder judicial o del poder ejecutivo. Para efectos del presente trabajo, nos centraremos en estos últimos, en concreto, en la asistencia administrativa mutua. Más específicamente, dentro del marco de la asistencia administrativa en materia tributaria, en el intercambio internacional de información, que se ha venido a ubicar directamente en el núcleo de la eficacia de los sistemas impositivos, algo que ha seguido el ritmo de los cambios que se han producido en el ámbito económico. En este sentido, como hemos visto, el intercambio de información ha conectado con cuestiones relativas a la soberanía fiscal y a la sostenibilidad económica del aparato estatal.

Dada esta relevancia, es comprensible el interés de los Estados en dotarse de medios que impliquen cierta obligatoriedad en el intercambio de información, impulso este donde se sitúa la firma de acuerdos internacionales que tienen como eje el establecimiento de un cauce legal para que sus correspondientes Administraciones tributarias puedan intercambiar la información necesaria para el cumplimiento de su legislación fiscal, acuerdos que son el objeto de esta tesis. Más específicamente, el tema del presente trabajo es el análisis del desarrollo del intercambio de información tributaria entre Estados, siguiendo su progresivo avance hacia el Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de 2002, el cual marcó la eclosión de la creación de estándares internacionales en este ámbito. Para ello, partiremos de los trabajos elaborados en el marco de diferentes organismos internacionales, notablemente la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la Organización de las Naciones Unidas (ONU), así como de la normativa existente en el ámbito de la Unión Europea.

Evolución de la materia.

El Derecho rara vez puede reducirse a un conjunto racionalizado de preceptos abstractos, pues es también una función del conjunto social y de la colectividad cuya actividad se regula. En consecuencia, el intercambio internacional de información tributaria es algo que solo se puede entender si tenemos en cuenta cómo los cambios en la economía mundial han incidido en la materia. Precisamente la redacción de esta tesis se encuentra en un momento temporal contrastado, pues si su objeto responde a procesos y factores que se arraigan en el largo plazo y que tienen carácter tendencial, también es cierto que el impacto puntual de la crisis económica de 2008 ha tenido efectos notables. En este sentido si bien es una materia que ha madurado con el tiempo, pudiendo remontarnos a trabajos pioneros de la Sociedad de Naciones, lo cierto es que en los últimos años, coincidiendo con la crisis económica internacional o más específicamente con cierta lectura de sus causas, se ha producido una aceleración en el ritmo de medidas que ha coincidido de forma estricta con la investigación de este trabajo. De esta manera, la evolución del intercambio de información se puede desgajar en dos grandes fases, de acuerdo con cómo los Estados han respondido al impacto que en su soberanía fiscal venían produciendo diversos fenómenos económicos. O, en otras palabras, para qué se ha querido utilizar el intercambio de información:

1º. El intercambio de información en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

En principio, el origen del intercambio de información se encuentra en los convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDIs), de los cuales era y es parte integrante, y que a su vez toman como base los distintos modelos de convenio elaborados tanto por organismos internacionales (en especial por la OCDE y la ONU) como por algunos países, siendo el caso más destacado el de EE.UU. Entre estos modelos funge como paradigma la iniciativa de la OCDE, que ha establecido los parámetros principales de la regulación en la materia, cuyo Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio remonta a 1963. Del éxito de este marco dan cuenta varios centenares de acuerdos bilaterales que han reproducido sus directrices, pero también la dinámica de reformas continuas que el texto de 1977 ha venido siguiendo con un claro fin de actualizar las medidas al contexto económico.

A pesar de constituir una innegable novedad e implicar ciertos avances, el tratamiento que recibe el intercambio de información en este marco se ha venido caracterizando por estar supeditado *a priori* al objetivo de evitar la doble imposición. Este diseño generó limitaciones que se hicieron cada vez más palpables, que iban desde las propias limitaciones técnicas del intercambio, restringido en inicio a casos de doble imposición, hasta la divergencia de intereses entre Estados, que supuso posturas heterogéneas y compromisos no uniformes, que redundaron en la ausencia de un consenso internacional.

En un principio estas trabas podían minimizarse, en unas condiciones donde todavía era factible remitirse a sistemas tributarios relativamente cerrados y a medios nacionales capaces de gestionarlos con casi completa suficiencia. Pero lo cierto es que los cambios en la economía mundial, y en concreto la globalización de los mercados financieros aunada a la libertad de movimientos de capitales, han llevado a un primer plano las limitaciones con que se han encontrado los Estados en su soberanía fiscal. Con esto, la doble imposición pasó a ser un problema más entre otros, y la restricción del intercambio de información a la misma acabó por ser un obstáculo.

2º. El intercambio de información como eje de acuerdos autónomos.

Así, la globalización de los mercados financieros, los avances en las tecnologías de la información y de la comunicación, la rapidez y libertad de los movimientos de capital, y la asimetría entre regímenes fiscales, han pesado en el ámbito tributario a partir de los años noventa de tal manera que el intercambio de información ha ido cobrando una creciente importancia a la hora de implementar sistemas impositivos eficientes.

Con estos cambios de fondo, las Administraciones tributarias se han convertido en organizaciones que, antes que nada, gestionan información. Ahora bien, dadas las características que ha ido adquiriendo la economía actual, las autoridades se enfrentan a la necesidad de obtener datos relativos a un mayor número y complejidad de operaciones, operaciones que escapan en muchos casos a su jurisdicción territorial. De ahí que uno de los grandes problemas para las autoridades tributarias es el que se refiere a la obtención de información derivado de la contradicción entre una autoridad que es nacional y unas actividades a fiscalizar que son globales. En estos supuestos, el intercambio de información fiscal entre Estados se ha convertido en un instrumento esencial, y con ello se ha abierto a un

ámbito mucho mayor que la doble imposición, coincidiendo virtualmente con todo el sistema impositivo, en torno a la lucha contra la evasión y elusión fiscales.

Esto ha derivado en un cambio en la regulación internacional, marcado por la firma de tratados específicos de intercambio de información tributaria, circunstancia que se ha acelerado en el marco de los trabajos realizados por la OCDE y en el ámbito comunitario, respondiendo en este último caso a una lógica híbrida donde están presentes tanto la situación internacional como la propia evolución del Derecho de la UE. En el caso de la OCDE, ha sido decisiva la definición de un campo de trabajo en torno a la competencia fiscal perjudicial o nociva, que ha dado lugar en la década de 2000 a una serie de novedades en el intercambio de información que apuntan por vez primera a la definición de unos estándares: a) el Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de 2002 (en adelante, MA OCDE), desarrollado por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE para el Intercambio de Información Efectivo; b) los cambios subsecuentes en el art. 26 de los Modelos de Convenio sobre Doble Imposición de la OCDE y de la ONU (en adelante, MC OCDE y MC ONU), que regulan el intercambio de información en convenios de doble imposición, para adecuarlos al primero; y, c) los cambios en el secreto bancario tras el informe “Mejorar el acceso a la información bancaria”.

Aquí el MA OCDE ha sido la pieza clave, pues ha consolidado la importancia del intercambio efectivo de información y, muy especialmente, ha instrumentado soluciones para solventar obstáculos hasta entonces casi infranqueables, como la normativa sobre secreto bancario. El resultado de este Modelo ha sido la generación de un estándar sobre intercambio de información que se ha ido incorporando a los instrumentos modelo más importantes y que, al recibir el respaldo político de foros como el G20, ha llevado a su expansión acelerada mediante la firma de acuerdos específicos sobre intercambio de información. De este salto cualitativo da fe que ya son más de cien los Estados que se han comprometido con el proyecto en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria y que, de acuerdo con las iniciativas de seguimiento que hay en el mismo, esto ha incidido directamente en profundos cambios en las legislaciones nacionales.

Argumento básico de la tesis.

Derivado de este sucinto recorrido, este trabajo plantea una serie de ideas básicas. La primera es que la celebración de acuerdos específicos para el intercambio de información fiscal es consecuencia directa de la aplicación de los CDIs, ya que se han descubierto lagunas en la práctica que han mostrado la conveniencia de acuerdos específicos que lo regulen, llevando incluso a otras formas de asistencia administrativa. Así, las diferencias entre los Estados en términos de información disponible, así como el concepto y alcance del secreto fiscal han resultado ser temas difíciles de resolver mediante una simple cláusula. Es más, con el tiempo se ha mostrado que los objetivos de los CDIs y los fines de un acuerdo sobre intercambio de información no tienen porqué ser idénticos, de modo que puede ser objeto de interés para un país determinado firmar un acuerdo que cubra un objetivo y no el otro, como ha sido el caso de los acuerdos que ha firmado EE.UU. con algunos países considerados paraísos fiscales. Asimismo, la utilización de un solo instrumento para cubrir dos objetivos tan distintos siempre implica cierta rigidez en detrimento del tratamiento de estos.

La segunda idea es que, con origen en las mismas razones, nos encontramos ante una tendencia a uniformizar la respuesta ante la evasión fiscal internacional, lo que ha llevado a que los distintos modelos nos hayan planteado soluciones semejantes. En esta tendencia uniformizadora ha jugado un papel central el MA OCDE. Sin embargo, esta es una tendencia que no ha culminado, y aquí el MA OCDE ha adquirido un papel ambiguo. Por una parte, ha establecido de manera fidedigna un estándar. Por otra parte, la búsqueda de un acuerdo amplio que está en el fondo de la elaboración del mismo ha supuesto que el avance de contenidos no fuera homogéneo, con algunas regulaciones que parecen ir en contra de la tendencia general a mejorar la eficacia del intercambio.

En tercer lugar, en el intercambio de información se ha primado la eficacia y, dado que se ubica en el marco del Derecho Internacional, la relación entre Estados. Esto ha supuesto un desequilibrio cada vez más profundo respecto a los derechos del contribuyente, lo cual ha generado áreas de inseguridad jurídica de difícil justificación en la lógica del Estado de Derecho. Esto ha llevado a un creciente debate sobre la pertinencia de una regulación de estos derechos a nivel internacional.

Enfoque adoptado y método.

La evolución de la materia ha condicionado directamente el objeto de la tesis, que ha venido a centrarse en el Acuerdo Modelo sobre Intercambio en Materia Tributaria. En este sentido, hemos asumido la limitación que supone no llevar a cabo un análisis sistemático a nivel nacional o de acuerdos específicos entre países, y esto por varias razones. En primer lugar, porque llevar a cabo una tesis de Derecho comparado exige un conocimiento del marco legislativo de cada uno de los países de carácter intensivo, tanto más cuando sabemos que los sistemas tributarios y legales son muy diversos. Es un esfuerzo necesario, pero que en el marco de esta tesis nos suponía desplazar el eje a un nivel que no es el que está produciendo los grandes cambios, además de implicar dificultades de selección de los casos dada la diversidad de las legislaciones. En segundo lugar, un análisis de acuerdos concretos sería tanto o más limitado. Por un lado, porque nos remite a los modelos de convenio existentes en la materia. Por otro lado, porque solo en los últimos años se están firmando un número elevado de acuerdos sobre intercambio de información, cuestión que restringe en mucho la madurez de este nivel a la hora de un estudio sistemático. De ahí que nos hayamos centrado, en definitiva, dichos modelos.

En suma, la evolución reseñada nos permite articular nuestro objeto de estudio, tomando como referencia el MA OCDE, habida cuenta que este se ha planteado como el estándar internacional y, por ende, ha tenido efecto directo sobre el resto de instrumentos multilaterales y bilaterales, reflejándose en último término en la normativa interna de los Estados. Sin embargo, para que este análisis alcance todo su potencial es necesario un estudio previo de los elementos que ha aportado hasta este momento el MC OCDE, el MC ONU o la regulación de la UE (en este último caso, en el ámbito de los impuestos directos), así como la nueva posición adoptada por los Estados para poder controlar la evasión fiscal. En este sentido, el que esta no sea una tesis de Derecho comparado no equivale a una renuncia a hacer uso de la comparación. En concreto, de una comparación diacrónica de los instrumentos que hasta el momento se han convertido en punto de partida de la mayoría de los tratados internacionales existentes.

En cuanto al enfoque adoptado, dentro del marco de la técnica jurídica, este se basa en el análisis del Derecho positivo, reconstruyendo la forma que ha ido adoptando la regulación internacional del intercambio de información. Esto supone, antes que nada, la realización de

un análisis descriptivo de las disposiciones contenidas en los modelos de convenio que han incidido en la materia, así como en otros instrumentos como son diversas directivas comunitarias y el Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa. A partir de ahí, el trabajo se ha basado en el método analítico para llevar a cabo la comparación entre los mismos, con el objetivo de inferir la dinámica general de la materia y explicar la realidad jurídica del intercambio internacional de información tributaria. De esta manera, uno de los resultados esenciales de esta comparación tiene que ver con la inferencia de los principios generales que informan estos instrumentos, puesto que son la parte básica de cualquier esfuerzo analítico que pretenda desentrañar la relación lógica entre conceptos, y de estos respecto a la lógica contextual.

Un tercer elemento del estudio tiene que ver con dicha lógica contextual, esto es, con la relación que se establece entre la regulación y la realidad social que se quiere regular. A diferencia de la lógica analítica que tiene que ver con la coherencia entre principios y conceptos, la lógica contextual tiene que ver con la relación que se establece entre los fines atribuidos a los consecutivos modelos, el contexto histórico en que tiene lugar y las sucesivas experiencias que sobre la eficacia de las medidas previas a un acuerdo se tienen. El punto de enlace se encuentra, por tanto, en los objetivos que establecen los diversos acuerdos, y que tienden a incidir en los principios que los rigen, modificando en el tiempo su alcance y contenidos.

Por último, todo lo anterior ha implicado dos grandes retos. El primer reto consiste en sistematizar jurídicamente la regulación del intercambio de información, habida cuenta la disparidad de fuentes y sujetos y, en particular, el hecho de que el Derecho tributario internacional ha cambiado en la materia a un ritmo vertiginoso, lo cual dificulta la construcción científica. El segundo reto ha residido en la búsqueda, siempre desde el punto de vista de los instrumentos modelo, de las conexiones que se establecen entre dicho nivel, el bilateral, el multilateral y la legislación nacional. Esto ha hecho que, si bien la tesis no es de Derecho comparado, hayamos utilizado numerosas referencias al Derecho de distintos países paradigmáticos (en particular, EE.UU.) y, en el caso concreto del derecho de los contribuyentes, nos hayamos focalizado en la regulación española. En este sentido, entonces, no hemos sido ajenos al hecho de que en la investigación actual es inevitable referirse al Derecho comparado, lo cual se aprecia en el desarrollo del capitulado.

Estructura del capitulado.

El cuerpo de la tesis está dividido en seis capítulos. Los dos primeros vienen a enmarcar el desarrollo de la materia. El tercer y cuarto capítulos analizan el MA OCDE. El quinto se refiere a la Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que ha venido a resumir las tendencias en la regulación del intercambio de información en el ámbito de los impuestos directos. Finalizando con el sexto dedicado a los derechos de los contribuyentes.

Así, en el Capítulo 1, “Consideraciones generales en torno al intercambio internacional de información fiscal”, se estudia el desarrollo en la materia previo al MA OCDE. Por una parte, se enmarca conceptualmente el intercambio de información, dentro del ámbito más amplio de la asistencia administrativa internacional en materia tributaria, en relación con la noción de soberanía fiscal y con su fundamento jurídico, el anclaje en el Derecho convencional que gravita en torno a la Convención de Viena. Por otra parte, se lleva a cabo una revisión de los instrumentos previos en la materia: MC OCDE, MC ONU, Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea en el ámbito de los impuestos directos, Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa, así como sus sucesivas reformas. Al respecto hay un elemento que ha supuesto ciertas dificultades de ubicación en la tesis, como es la Directiva 2011/16/UE, que vino a sustituir a la antes citada. Por un lado, su análisis cabría ubicarlo dentro del recorrido por estos instrumentos previos al MA OCDE, y por tanto en este primer capítulo. Por otra parte, hay razones que nos han llevado a no hacerlo así, y buscar una localización en la parte final del capitulado, como Capítulo 5. Estas tienen que ver, fundamentalmente, con el hecho de ser posterior al MA OCDE no solo en el tiempo sino, podríamos decir, en la lógica. En este sentido, la comprensión de la Directiva solo es posible después de conocer el MA OCDE y esto es algo que, por sí mismo, faculta su posición particular en el capitulado.

Por su parte, en el Capítulo II, “El intercambio de información y la competencia fiscal nociva”, se realiza una contextualización del surgimiento del MA OCDE, lo cual nos remite a la situación económica internacional y, muy en particular, a la eclosión como problema de la competencia fiscal y de la lucha contra la evasión y la elusión fiscales. Esto ha derivado en un análisis de las dificultades para conceptualizar la competencia fiscal nociva, perjudicial o lesiva, y lo que se considera como un paraíso fiscal y un régimen no cooperativo. Aquí,

específicamente, hay dos líneas de trabajos que han merecido particular atención: el proyecto de la OCDE sobre competencia fiscal nociva, desde el Informe “La Competencia Fiscal Nociva: Un Tema Global” de 1998, y los intentos por implementar un marco de juego equilibrado; y las iniciativas de la UE en su propio seno, en torno al Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas y el Informe Primarolo. Todo ello, evidentemente, poniendo especial interés en el papel que ha ido asumiendo el intercambio de información.

En cuanto a los capítulos 3 y 4, estos analizan directamente el texto del MA OCDE, respectivamente sus aspectos sustantivos y formales. En el Capítulo 3, “El Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de la OCDE. Aspectos sustantivos”, después de recoger los antecedentes del mismo, en particular los acuerdos de intercambio de información promovidos por los EE.UU., llevamos a cabo un análisis de contenido de dichos aspectos sustantivos, cruzándolo con una comparación con cómo se resolvieron los mismos elementos en instrumentos previos: ámbito de aplicación, modalidades de intercambio, límites a la obligación de intercambiar información, confidencialidad de la información, así como una muy breve referencia a los derechos de los contribuyentes, que serán objeto de un capítulo específico. En el Capítulo 4, “El Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de la OCDE. Aspectos formales”, nos detenemos en estos últimos, un terreno habitualmente poco estudiado y que cuenta con una información más restringida, pero cuya importancia para poder aplicar con eficacia el Acuerdo es evidente. En este sentido hemos apreciado, justamente, que el MA OCDE plantea de forma particularmente certera el conjunto de problemas prácticos a que se ha venido enfrentando el intercambio de información, en torno al procedimiento de solicitud, recepción, obtención y respuesta a la solicitud de información. Además, desarrolla un mecanismo que se ha venido planteando como un elemento clave, las inspecciones fiscales en el extranjero.

Por último en el Capítulo 6, “Derechos de los contribuyentes”, analizamos la posición de los mismos en el procedimiento de intercambio de información. Esta materia ha supuesto un cambio de perspectiva obligatorio, debido a la ausencia de una regulación internacional específica respecto al intercambio, que de esta manera ha obviado una de las partes de la relación, limitándose a una concepción de relaciones interestatales. Esto ha llevado a que planteemos el impacto que en el intercambio pudieran tener los derechos de los contribuyentes a nivel interno, así como una aplicación amplia de algunos derechos fundamentales, en especial los de intimidad y protección de datos personales para,

finalmente, plantear el debate jurídico que está surgiendo en torno a la necesidad de una regulación internacional específica que equilibre eficacia con garantías en el intercambio internacional de información.

CAPÍTULO 1. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO AL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FISCAL.

1. IDEAS PREVIAS SOBRE EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FISCAL.

1.1. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA.

Hoy día son pocos los ámbitos de acción estatal donde no nos encontremos, en mayor o menor medida, con que los efectos de la globalización no sean decisivos, bien se trate de la política, de la economía, de la cultura o de la ecología, anclados en procesos en buena medida ajenos a la existencia de fronteras nacionales. Si nos restringimos al espacio de la economía, la globalización viene a referirse al libre movimiento transfronterizo de bienes y servicios, así como de factores productivos, trabajo, tecnología y capital, en un circuito integrado e interdependiente¹. El resultado es una creciente interconexión económica y política entre los países, derivada de la combinación de una serie de factores, en particular de la aceleración de los ritmos de apertura económica y de los intercambios de mercancías y servicios, de la liberalización de los mercados de capitales, y de la revolución de las comunicaciones y de las tecnologías de la información². Esto ha llevado a fuertes presiones para adaptar las estructuras nacionales a los imperativos de la competencia internacional, lo que ha implicado, entre otros, el replanteamiento de las políticas estatales en materia tributaria³.

El contraste con un pasado donde las normas fiscales se determinaban en un contexto de economías relativamente poco internacionalizadas es evidente. Esto es, donde el comercio entre Estados se encontraba controlado y limitado y los movimientos de capital y las inversiones gozaban de escasa importancia a la hora de determinar la política tributaria

¹ O'CONNOR, D. E., *Encyclopedia of the Global Economy: A guide for students and researchers*, vol. 1, Ed. Greenwood Press, Westport (Connecticut)-, 2006, pág. 185.

² LAMAGRANDE, A. L., "Los desafíos de la Administración Tributaria frente a la globalización", *Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998, pág. 50.

³ KEEN, M. y LIGTHART, J. E., "Information Sharing and International Taxation: A Primer", *International Tax and Public Finance*, vol. 12, núm. 1, 2006, pág. 81.

nacional⁴. De esta manera, el contexto económico se caracterizaba por: a) intercambios comerciales internacionales (principalmente) de productos tangibles; b) servicios de telecomunicaciones reservados al Estado en régimen de monopolio o a una entidad pública, con operaciones en un solo Estado; c) comunicaciones relativamente lentas; d) flujos financieros y de inversión directa con carácter principalmente nacional, afectando a los mercados financieros y a la composición del accionariado de las sociedades; y e) paraísos fiscales de poca importancia⁵. Bajo esta tesitura, los Estados podían determinar con una libertad casi absoluta la configuración de su ordenamiento tributario, constriñéndose únicamente a factores de carácter nacional, como son los principios constitucionales tributarios. Asimismo, gozaban de una gran independencia operacional o administrativa sobre su sistema fiscal, es decir, las autoridades fiscales podían llevar a cabo el control o supervisión de la aplicación efectiva de sus normas fiscales sin necesidad de la asistencia de las autoridades de otros países⁶.

El resultado de esta autonomía fue la generalización de un modelo de sistema impositivo basado en la combinación de una tributación fundamentada en los principios de la residencia y de la fuente (residentes sujetos a imposición sobre su renta mundial y no residentes sujetos a imposición sobre ingresos generados en fuentes nacionales)⁷. No obstante, la globalización, la liberalización de movimientos de capital, la mundialización de los intercambios y accesibilidad universal y en tiempo real mediante tecnologías de la información y de la comunicación, han tenido un impacto múltiple sobre estos sistemas. Así, por un lado, ha aumentado la importancia de fenómenos como la doble (o múltiple) imposición jurídica internacional⁸, o como la denominada competencia fiscal; mientras que, por otro lado, las oportunidades para la evasión y elusión fiscales se han visto potenciadas. En estas

⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *Documentos de trabajo 20/06*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 5.

⁵ MCLURE, C. E., "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55, núm. 8, 2001, págs. 333-334

⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *op. cit.*, pág. 6.

⁷ TANZI, V y ZEE, H., "Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange", *International Tax Review*, vol. 28, núm. 2, 2000, págs. 58-59.

⁸ En algunos casos nos podemos encontrar ante una total ausencia de imposición. La doble imposición es definida por RUBIO GUERRERO como "(...) aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determinan el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo, o análogo concepto, y por el mismo período". *Vid.* RUBIO GUERRERO, J. J., "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 66. Por su parte, se distingue en jurídica o económica dependiendo del número de personas afectado por la imposición. Mientras que en la jurídica una misma persona resulta gravada más de una vez por el mismo concepto y período, en la económica la imposición afecta a dos personas distintas por el mismo patrimonio o renta.

condiciones, las Administraciones tributarias se han encontrado ante la necesidad de fiscalizar a un contribuyente mundial cada vez más común, esto es, un contribuyente cuyas operaciones van más allá de sus fronteras, que determina su ubicación únicamente por razones tributarias, y que transita informáticamente por los mercados financieros del mundo⁹.

Asimismo, en virtud de la progresiva eliminación de trabas a la movilidad de los factores productivos provocada por el proceso de globalización, nos encontramos cada vez más con decisiones sobre comercio e inversión que se basan casi en exclusiva en factores tributarios. Esto ha exacerbado y generalizado la competencia fiscal. Con ello, los Estados han adoptado determinados elementos en su normativa tributaria, como incentivos fiscales, para evitar la deslocalización de actividades (especialmente financieras y de servicios). Es decir, han configurado sus sistemas fiscales en aras de los principios de eficiencia económica¹⁰. Por otra parte, algunos Estados han ido más lejos, estableciendo regímenes tributarios preferenciales que se traducen en una muy baja o nula tributación, que aunados con determinados elementos (como la existencia del secreto bancario) se convierten en una ventaja competitiva adicional frente a otros Estados, generando una competencia fiscal que se ha calificado como nociva.

De este modo, como señala CARBAJO VASCO, nos encontramos ante una creciente contradicción entre el paradigma de haciendas nacionales con sistemas y Administraciones tributarias normalmente autónomas, cuyas políticas fiscales se determinan únicamente conforme a elementos internos, y unos sujetos pasivos y unas bases imponibles con capacidades y oportunidades crecientes para eludir el control interno¹¹. La reacción de los Estados ha sido doble. Por una parte, han tendido a reformar sus sistemas fiscales, adaptándolos a los límites de carácter externo que sobre el legislador supone la globalización¹². No obstante esto no se ha mostrado como suficiente, y ante la creciente necesidad de medios por parte de las Administraciones tributarias para la aplicación efectiva

⁹ OWENS, J., "Tax Systems in the New Millenium", en ANDERSSON, K., MELZ, P., y SILFVERBERG, C. (Eds.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Series on International Taxation, núm. 27, Kluwer Law International, London, 1991, pág. 208.

¹⁰ GUTIÉRREZ LOUSA, M., y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., "Las consecuencias fiscales de la globalización", *Documentos de Trabajo* 8/07, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 6.

¹¹ CARBAJO VASCO, D., "Hacienda Pública y globalización", *Crónica Tributaria*, núm. 123, 2007, pág. 49.

¹² CALDERÓN CARRERO, J. M., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *op. cit.*, pág. 7.

de su sistema tributario, por otra parte, la cooperación internacional se ha convertido en un elemento indispensable en la lucha de los Estados contra la evasión fiscal¹³.

En este sentido, la importancia de que los Estados cuenten con medios que articulen la cooperación fiscal internacional se ha potenciado, hasta el punto de hacer depender de la misma la pervivencia del modelo de sistema impositivo de algunos países¹⁴, ya que esta constituye la piedra angular para una Administración tributaria efectiva en una economía de mercado cada vez más global¹⁵. La intensificación de dicha cooperación se ha llevado a cabo en dos direcciones. La primera, mediante el desarrollo de foros internacionales destinados a fomentar el diálogo entre Administraciones tributarias, ya que tras la apertura económica y la progresiva interrelación entre las políticas tributarias de los Estados es indispensable la existencia de vías de diálogo y de confrontación para que los Estados puedan diseñar apropiadamente su política tributaria nacional e internacional. La segunda, a través del establecimiento consensuado de criterios técnicos sobre normas de Derecho tributario de alcance internacional, así como mediante el desarrollo de mecanismos específicos de cooperación que permitan su instrumentación efectiva¹⁶.

De esta manera se ha llegado al consenso de que la forma más efectiva para combatir la evasión y elusión fiscales se encuentra en el campo de la cooperación internacional¹⁷, entendiendo como tal un modo de actuación, reconocido por el Derecho internacional, en el que los Estados soberanos, por voluntad propia, deciden actuar conjuntamente para alcanzar objetivos comunes. Sus rasgos básicos son, por lo tanto, los siguientes: manifestación de voluntades conjuntas, modos de actuación internacionales, persecución de fines comunes, atribución de poderes jurídicos en el ámbito del Derecho Internacional y afectación de recursos financieros en el plano internacional¹⁸. A este respecto, UDINA se refiere a una

¹³ PITA, C., "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional", en CIAT, *Cooperación Internacional – Intercambio de Información*, Serie Temática Tributaria, núm. 3, 2009, pág. 6. Disponible en www.ciat.org (consultado el 17 de agosto de 2010).

¹⁴ CRUZ PADIAL, I., "Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica", *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2007, pág. 31.

¹⁵ DOLAN, M. P., "International Agreements", en CIAT, *Combating Tax Abuse and Fraud*, (CIAT Technical Conference, Venecia, 1993), pág. 253.

¹⁶ GARCÍA PRATS, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *Documentos de trabajo 3/07*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 5.

¹⁷ Existen interpretaciones divergentes en cuanto a la definición de la cooperación y la colaboración internacional, sin embargo, para efectos de este estudio utilizaremos ambas expresiones indistintamente. En relación con la distinción entre estas, vid. BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, Ed. Diálogo, Valencia, 2005, pág. 115 y ss.

¹⁸ Definición de LEVINE, P., citado por BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., págs. 118-119.

actividad coordinada entre Estados, tendente a realizar los fines de uno de ellos, fines que encuentran correspondencia en los análogos de los otros¹⁹. Más particularmente en el ámbito de la colaboración en materia tributaria, SÁNCHEZ LÓPEZ apunta a la tensión entre la búsqueda de la realización de intereses comunes inspirándose en criterios de solidaridad, y la ausencia de un interés fiscal supranacional, como su dinámica más determinante²⁰.

La cooperación internacional en materia tributaria requiere de un doble requisito relacional. Por un lado, de una habilitación normativa expresa que otorgue a una Administración tributaria los instrumentos necesarios para recabar la asistencia de otro Estado. Y, por otro lado, de una base jurídica en este último que sustente su deber de responder a la solicitud²¹. El mecanismo típico es la firma de acuerdos internacionales (y, en su caso, la adopción de normas comunitarias), donde los Estados manifiestan su consentimiento y que, convertidos en fuente de obligación jurídica de prestar asistencia a otros Estados, eliminan las dudas que pudieran plantearse, delimitan el alcance y regulan las condiciones. Dicha asistencia puede tratarse, distinguiendo según el criterio de los poderes actuantes, de actos del poder legislativo, del poder judicial o del poder ejecutivo²². En este trabajo nos centraremos en estos últimos, en concreto, en la asistencia mutua administrativa en materia fiscal. Al respecto, FERNÁNDEZ MARÍN se refiere a la asistencia tributaria externa del Estado como “(...) cualquier actuación, por parte de la Administración del Estado, que tienda a dar efectividad a una norma de liquidación o de recaudación tributaria, de un origen diverso al del propio Estado, ya sea internacional o comunitaria, ya se desarrolle esta actividad entre Estados o con algún órgano de las Comunidades Europeas”²³.

Por su parte, BORJA SANCHIS define la asistencia administrativa en materia tributaria, en el marco de la UE, como una modalidad de cooperación administrativa entre Estados soberanos, con personalidad jurídica y situados en condiciones de igualdad, que supone la persecución de fines comunes, a través de una actuación enmarcada en el ámbito comunitario, en la cual

¹⁹ Definición de UDINA, M., citado por FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 35.

²⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. A., “Los mecanismos de cooperación administrativa en el ámbito internacional: Intercambio de información y asistencia en materia de recaudación. Deslinde y complementariedad”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Ed. Colex, Madrid, 2005, pág. 174.

²¹ GARCÍA PRATS, F. A., “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Documentos de Trabajo 24/01*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 10-11.

²² GRAU RUÍZ, M. A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: El procedimiento de asistencia mutua*, Ed. La Ley, Madrid, 2000, pág. 80.

²³ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 69.

se atribuye el poder jurídico para exigir el cumplimiento del derecho y el correlativo deber de las partes²⁴.

En este sentido, se puede entender como “(...) la cooperación consistente en el intercambio de información o la realización de actuaciones administrativas conducentes hacia o que puedan favorecer una mejor recaudación de los tributos debidos a cualquiera de las Administraciones implicadas”²⁵. Con ello, además del intercambio de información, la asistencia administrativa tributaria puede referirse a otros actos, como la realización de controles conjuntos en el extranjero, la notificación de actos administrativos o la comunicación de experiencias, por lo que en el ámbito de la administración fiscal francesa se ha llegado a definir este tipo de asistencia como “(...) el conjunto total de operaciones que resulta en la cooperación entre las Administraciones tributarias de dos (o más) Estados con el objeto de lograr una correcta aplicación de las disposiciones relativas a la base gravable, revisar las declaraciones fiscales, así como recaudar los impuestos en cada uno de los Estados involucrados”²⁶.

En este orden de ideas, la articulación de mecanismos de asistencia administrativa mutua o cooperación administrativa internacional implica una auténtica cesión de poder tributario por parte de los Estados²⁷, por lo que es menester analizar previamente dicho concepto para poder entender el alcance y funcionamiento del intercambio de información fiscal en el ámbito internacional.

1.2. LA SOBERANÍA FISCAL.

Desde su primera elaboración, el Estado ha venido siendo definido por tres elementos constitutivos: pueblo, territorio y soberanía. En los términos de Kelsen, donde el Estado se reduce a un ordenamiento jurídico, el poder soberano se convierte en el poder de crear y aplicar el Derecho en un territorio y hacia un pueblo, poder que deriva a un mismo tiempo de alguna forma de legitimidad y de la capacidad de hacerlo valer recurriendo en último término

²⁴ BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 119.

²⁵ DELGADO PACHECO, A., “La asistencia mutua entre Administraciones tributarias”, *Impuestos*, vol. I, núm. 6, 1990, pág. 162 y ss.

²⁶ VAN WAARDENBURG, D.A., “International Administrative Assistance in Tax Matters”, *European Taxation*, vol. 22, núm. 7, 1982, pág. 210.

²⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, op. cit., pág. 13.

a la fuerza²⁸, o a lo que WEBER llamara el monopolio legítimo de la violencia²⁹. De esta manera, la soberanía de los Estados se puede definir como la capacidad de decidir de manera definitiva y eficaz, y de imponer dicha decisión en un territorio. Así: “Desde el punto de vista de una definición formal e instrumental la condición necesaria y suficiente para que exista un Estado es que en un territorio determinado haya un poder capaz de tomar decisiones y emitir los mandatos correspondientes, obligatorios para todos los que habitan en ese territorio, y obedecidos efectivamente por la gran mayoría de los destinatarios en la mayor parte de los casos en los que se requiere la obediencia; cualesquiera que sean las decisiones”³⁰. Esto apunta en dos direcciones. A nivel interno supone una voluntad suprema, mientras que a nivel externo la soberanía se refleja en una igualdad entre Estados³¹.

Por tanto, el ejercicio de la soberanía se encuentra limitado por las otras dos nociones que conforman el Estado. En primer lugar, por el paso de súbdito a ciudadano con la construcción del Estado de Derecho. Así, como señala DÍAZ GARCÍA, si bien todo Estado funciona como un sistema normativo jurídico, lo característico del desarrollo de los regímenes democráticos es el asentamiento de un Estado de Derecho, cuya esencia histórica es la lucha contra la arbitrariedad y el despotismo del poder político en nombre de la defensa de derechos y libertades fundamentales. En este sentido, los derechos individuales pueden ser entendidos como un límite al poder público³². En segundo lugar, el territorio viene a definir tanto positiva como negativamente el alcance de la jurisdicción estatal, en torno a los principios de unidad jurisdiccional, de igualdad entre Estados y de no injerencia. En este sentido, la soberanía de un Estado tiene su límite en la soberanía del resto de Estados. Así entendido, el principio de soberanía es negativo y su principal finalidad estriba en establecer ámbitos de competencias exclusivas de cada Estado: este es el fundamento de la prohibición de los Estados de no intervenir en los asuntos internos de los demás Estados, así como de la plenitud de jurisdicción del Estado dentro de su territorio, salvo excepciones impuestas por el Derecho internacional³³.

²⁸ Kelsen, H., citado por Bobbio, N., *Estado, gobierno y sociedad*, Ed. Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1997, pág. 129.

²⁹ Weber, M., *Economía y sociedad*, 2ª edición, Ed. Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1999, pág. 27 y ss.

³⁰ Bobbio, N., *Estado, gobierno y sociedad*, op. cit., págs. 129-130.

³¹ Heller, H., *La soberanía. Contribución a la teoría del Derecho estatal y del Derecho internacional*, Ed. Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1995, págs. 225-226.

³² Díaz García, E., *Estado de Derecho y sociedad democrática*, Ed. Taurus, Madrid, 1998.

³³ Carrillo Salcedo, J. A., *Soberanía del Estado y Derecho Internacional*, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 1976, págs. 83-84.

Dentro de este marco, retomando la idea de soberanía como voluntad suprema es evidente que esta abarca diversos ámbitos y precisa de múltiples medios instrumentales para ser efectiva. Esto se aprecia en la capacidad para regular los gastos e ingresos públicos, esto es, el poder financiero del Estado que aparece como una cualificación de la soberanía política. Así, el Estado ejerce el poder financiero dentro de sus límites territoriales y sobre sus propios súbditos, sin que pueda imponer a otros Estados, igualmente soberanos, una determinada estructura o conducta financiera³⁴.

Como parte de dicho poder financiero, la soberanía fiscal o poder tributario se refiere a la capacidad de regulación en el campo específico de los ingresos o tributos del Estado³⁵, pues la posibilidad de exigir tributos de sus ciudadanos constituye una de las esencias de la soberanía nacional y uno de los atributos más relevantes para identificar al Estado-nación³⁶. La soberanía fiscal también debe entenderse, a nivel interno, como la potestad suprema de imposición en el ámbito territorial del Estado, lo cual supone, a nivel externo, que al tener cada uno de los Estados potestad tributaria originaria y única en su territorio, estos gozan de independencia a la hora de establecer sus sistemas tributarios, así como de una posición de paridad sustantiva en lo que se refiere al ordenamiento jurídico internacional³⁷. Al respecto, BORRÁS RODRÍGUEZ la define como el “(...) poder de establecer un sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial”³⁸.

Ahora bien, como hemos visto, la capacidad del Estado para regular la economía se ha visto mermada tanto por procesos internos como, muy en particular, por una serie de transformaciones que han venido a converger en la llamada globalización, donde a las facilidades para la movilidad financiera se han añadido las dificultades a la hora de controlar la información (e incluso de meramente obtenerla) por parte de los poderes públicos. El

³⁴ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El poder financiero. Equilibrio entre los poderes financieros*, Ed. Edersa, Madrid, 1977, pág. 28.

³⁵ En cuanto a la relación entre el poder jurisdiccional de los Estados y el Derecho internacional, así como su influencia en la soberanía fiscal, *vid.* JEFFERY, R. J., *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Series on International Taxation, núm. 23, Kluwer Law International, London, 1999, pág. 25 y ss.

³⁶ CARBAJO VASCO, D., “Hacienda Pública y globalización”, *op. cit.*, pág. 42.

³⁷ DEL GIUDICE, M., “La cooperación internacional entre las Administraciones tributarias en el contexto de la globalización económica”, en CIAT, *La tributación en un contexto de globalización económica*, (Asamblea General del CIAT, núm. 32, Salvador de Bahía, 1998), pág. 11. Disponible en www.ciat.org (consultado el 11 de agosto de 2010).

³⁸ BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 19.

resultado ha sido una reducción en el abanico de decisiones del legislador tributario. Por una parte, los Estados pueden verse obligados a determinar su sistema fiscal dentro de los límites marcados por presiones del mercado. Por otra parte, ante la creciente internacionalización de las operaciones y el aumento de los contribuyentes mundiales, las autoridades tributarias encuentran cada vez más difícil llevar a cabo el control de su propio sistema fiscal sin la asistencia de otros Estados. Es decir, se enfrentan a mayores límites sobre su independencia administrativa³⁹. De este modo, mientras que las actuaciones de las autoridades tributarias se encuentran siempre limitadas por la demarcación geográfica de su territorio, aumenta el número y complejidad de las operaciones de los contribuyentes que van más allá de unas fronteras dadas, con lo que ello implica en el ámbito de la soberanía de los Estados. Al respecto, la articulación de mecanismos de asistencia internacional se ha convertido en el medio básico para superar las limitaciones en el ejercicio del poder tributario de los Estados sin afectar a las cualidades básicas de la idea de soberanía, en particular al principio de no injerencia, esto es, sin que esto implique una extensión *ad extra* del territorio del Estado⁴⁰.

2. EL FUNDAMENTO JURÍDICO DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL.

Como hemos visto, las oportunidades de fraude y evasión fiscales que ofrece un mundo globalizado dificultan la labor de las Administraciones tributarias de los Estados, ya que a diferencia del contribuyente mundial, estas se encuentran limitadas por sus fronteras nacionales. En este contexto, los mecanismos que articulan la cooperación internacional se han convertido en los medios más adecuados para proteger su soberanía fiscal y, así, ser capaces de obtener la información necesaria para constituir un aporte estratégico a sus políticas fiscales⁴¹.

En algunas ocasiones las autoridades tributarias pueden obtener los datos necesarios para la aplicación de su sistema fiscal de fuentes abiertas, o bien las autoridades tributarias de otros

³⁹ MCLURE, C. E., "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty", *op. cit.*, págs. 329-331.

⁴⁰ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 33.

⁴¹ CIMINIELLO, C., "Nuevas tecnologías e intercambio de información entre Administraciones", en CIAT, *La Administración tributaria al servicio del ciudadano*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 214.

Estados pueden ofrecer asistencia en caso de que su legislación interna permita el intercambio unilateral (habitualmente siempre que existan garantías sobre el uso y confidencialidad de la información como condición). Sin embargo, se ha comprobado que esta cooperación voluntaria de los Estados es una base insuficiente para lograr una asistencia administrativa organizada y efectiva, dadas las numerosas restricciones con que cuenta⁴². Así, la legislación fiscal de los Estados generalmente prevé determinadas disposiciones, derivadas del derecho a la intimidad, que buscan proteger al contribuyente, como es el caso del secreto tributario. Este secreto fiscal se traduce, por un lado, en la confidencialidad de la información obtenida por la Administración tributaria, por lo que esta no podrá ser revelada a terceros y, por otro lado, en que dichos datos no pueden ser utilizados con fines distintos a los estrictamente tributarios⁴³. En este mismo sentido, la Administración tributaria se encuentra obligada a respetar el derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes, lo que se traduce en el derecho de las personas físicas a controlar los datos personales contenidos en los ficheros en poder del Estado, mediante el ejercicio de derechos de acceso, rectificación, cancelación, indemnización e información y, en su caso, la limitación de la cesión de datos. Asimismo, existen normas procesales que regulan los poderes de la Administración tributaria a la hora de llevar a cabo actuaciones de investigación.

De este modo, para que las autoridades tributarias puedan superar los límites sobre su actuación que suponen, a nivel externo, que la soberanía fiscal de un Estado no vaya más allá de sus fronteras territoriales y, a nivel interno, la existencia de una normativa establecida para asegurar la salvaguarda de ciertos derechos, se ha comprobado que resulta indispensable contar con una base legal que permita recurrir a la cooperación internacional. Esto es, que las autoridades tributarias cuenten con la habilitación legal expresa para solicitar la asistencia de otro Estado y, consecuentemente, que haya una correlativa obligación internacional para atender los requerimientos de otros Estados⁴⁴.

En esta tesitura, el intercambio de información fiscal entre Estados, ubicado dentro de la distinción tradicional entre asistencia en la recaudación y asistencia en la liquidación como la

⁴² HENRIKSSON, M., "Mecanismos y acciones para la asistencia administrativa mutua", en CIAT, *Oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario a través de la interacción y la cooperación* (Asamblea General del CIAT, núm. 36, Quebec, 2002), pág. 2. Disponible en www.ciat.org (consultado el 2 de agosto de 2010).

⁴³ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, págs. 35-36.

⁴⁴ GARCÍA PRATS, F. A., "La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria", *op. cit.*, pág. 13.

forma más característica de esta última⁴⁵, constituye uno de los mecanismos que goza de mayor difusión y eficacia al objeto de prevenir el fraude y evasión fiscal internacional, ya que permite que las autoridades tributarias puedan adquirir la información necesaria para llevar a cabo un control efectivo de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y así asegurar la correcta aplicación de su legislación tributaria. Como señala CRUZ AMORÓS, “(...) el problema de la información a nivel interno se convierte en un problema de intercambio de información, en la medida en que el fraude fiscal no se mantiene en las fronteras internas de los Estados, sino que tiende a apoyarse en las dificultades de obtención de información que resultan de la limitación territorial del poder financiero y en las facilidades de ocultación que proporcionan determinados países y territorios, principalmente por el mantenimiento del secreto bancario o simplemente por su negativa a facilitar información sobre bienes y activos financieros situados en sus territorios”⁴⁶.

El intercambio internacional de información tributaria constituye el supuesto paradigmático de la cooperación administrativa, ya que se encuentra previsto por la mayoría de los instrumentos normativos internacionales en la materia⁴⁷. Así, ha encontrado su fundamento legal en convenios internacionales, bilaterales o multilaterales (dependiendo del número de Estados contratantes), ya sea específicos sobre asistencia mutua (por ejemplo, acuerdos sobre intercambio de información tributaria), o como parte de un convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante CDI) o, en el caso de Estados miembros de la Unión Europea, en normas comunitarias como la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, y la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que viene a sustituir a la anterior.

De entre todos estos instrumentos, donde el intercambio de información se encuentra predominantemente regulado es en el marco de una red de CDIs, que introducen cláusulas

⁴⁵ Mientras que el intercambio de información permite la correcta aplicación de la legislación tributaria durante la gestión de los tributos, la asistencia en la recaudación busca asegurar la ejecución de la deuda tributaria nacida en otro Estado. En cuanto a la naturaleza jurídica y las distintas clasificaciones de la asistencia mutua, *vid.* GRAU RUÍZ, M. A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: El procedimiento de asistencia mutua*, *op. cit.*, pág. 73 y ss.

⁴⁶ CRUZ AMORÓS, M., “El intercambio de información y el fraude fiscal”, *ICE (Información Comercial Española)* (monográfico “Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional”), núm. 825, 2005, pág. 174.

⁴⁷ GARCÍA PRATS, F. A., “Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global”, *op. cit.*, pág. 6.

cada vez más evolucionadas en el sentido de maximizar las posibilidades de intercambio⁴⁸. La razón de esta preferencia es práctica. En primer lugar, los Estados han optado por la firma de este tipo de convenios en base a que estos se negocian sobre modelos, resultado de largos procesos de elaboración y perfeccionamiento por parte de organizaciones internacionales. En segundo lugar, estos convenios son soporte para la adopción de medidas destinadas a garantizar la confidencialidad y el uso de la información adquirida por esta vía. Y, en tercer lugar, su naturaleza bilateral hace posible que sus cláusulas se adecúen respondiendo a las necesidades particulares y a la legislación de los Estados contratantes⁴⁹. De este modo, estos convenios tienen una gran relevancia e incidencia sobre la ordenación de las relaciones fiscales internacionales en el ámbito de la imposición, fundamentalmente directa⁵⁰, toda vez que regulan las dos preocupaciones básicas en la materia: Evitar tanto la doble imposición internacional como la evasión fiscal⁵¹.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los CDIs, nos encontramos ante tratados internacionales regulados por la Convención de Viena, de 23 de mayo de 1969, que establece que un tratado internacional es “(...) un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular” (art. 2. a); el cual, una vez ratificado y publicado, pasará a formar parte del ordenamiento jurídico de los Estados firmantes, generalmente prevaleciendo sobre otras fuentes del mismo, si bien contando con la peculiaridad de remitirse a la hora de su modificación o derogación al mismo tratado. De este modo, podemos definir al CDI como el acuerdo celebrado entre dos países sobre el régimen fiscal aplicable a los sujetos y a las rentas sobre las que ambas jurisdicciones fiscales tengan competencia (por ello se puede entender que se concluye una especie de “contrato de reparto de soberanía fiscal”⁵²), cuyos objetivos principales son la prevención del fraude y la evasión fiscal y evitar la doble imposición internacional.

⁴⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M., “La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 211, 2000, pág. 111.

⁴⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 53.

⁵⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Ed. Edición Fiscal CISS, Bilbao, 2008, pág. 42.

⁵¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 205 y ss.

⁵² VALLEJO CHAMORRO, J. M. Y GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes”, *Papeles de trabajo 6/02*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 50.

Como señalamos anteriormente, la gran mayoría de los CDIs se basan en modelos de convenio desarrollados en el marco de organizaciones internacionales, destacando la labor de la OCDE y de las Naciones Unidas, cuyos modelos se han convertido en referencia obligada a la hora de negociar este tipo de convenios, así como para determinar la política tributaria de los países en materia de fiscalidad internacional⁵³. De este modo, los CDIs han evolucionado para ir más allá del establecimiento de un marco de medidas técnicas para evitar la doble imposición, convirtiéndose en un instrumento para la mejora de las relaciones económicas internacionales. En este sentido, conviene tener en cuenta que los Estados concluyen tratados tributarios entre otras razones para poder eliminar las curvas fiscales en las inversiones y así promover el intercambio económico internacional⁵⁴. Asimismo, estos tratados proporcionan a las empresas, personas físicas y autoridades tributarias un mayor grado de simplificación y armonización de las normas, creando un cierto orden en un mundo de sistemas tributarios nacionales distintos⁵⁵, lo que a su vez se traduce en un marco jurídico que garantiza la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Ahora bien, como analizaremos con más detalle posteriormente, el mismo desarrollo del Derecho tributario convencional ha llevado a que el intercambio de información se haya ido separando paulatinamente del objetivo de evitar la doble imposición, alcanzando tal importancia para la aplicación efectiva del sistema tributario de los Estados que ha ameritado su regulación independiente. Así, nos encontramos con el caso de la Unión Europea (en adelante, UE) y la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos, que representa uno de los primeros instrumentos multilaterales en la materia, donde cristalizan los avances alcanzados gracias a las características únicas de esta organización. Asimismo, otro instrumento de carácter multilateral que regula el intercambio de información es el Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria del Consejo de Europa y la OCDE de 25 de enero de 1988. Este último regula la cooperación administrativa en la forma de intercambio de información y otras fórmulas de cooperación, como el desarrollo de inspecciones simultáneas, la asistencia en la

⁵³ Adicionalmente, tanto algunos países como otras organizaciones internacionales elaboran sus propios modelos de convenio, tomándolos como base de negociación. Es el caso de EE.UU., cuya última versión de modelo fue publicada el 15 de noviembre de 2006; o del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), cuyo modelo se encuentra disponible en www.ciat.org.

⁵⁴ RITTER, W., "Requirements of Developed Countries from Double Tax Treaties with Developing Countries", en *UN Draft Model Taxation Convention* (Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd Congress of the IFA), International Fiscal Association, Rotterdam, 1979, pág. 42.

⁵⁵ LONCAREVIC, I., "Economic Relevance of Double Taxation Conventions", en STEFANER, M. y ZÜGER, M. (Eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Postgraduate International Tax Law, Viena, 2005, pág. 34.

recaudación de tributos, incluyendo medidas de ejecución del cobro en otro Estado, la notificación de los actos tributarios de otro Estado o la adopción de medidas provisionales o cautelares.

En los últimos años, la actuación de los Estados en materia de intercambio de información se ha desarrollado en dos sentidos. Primero, para mejorar o garantizar la efectividad de los instrumentos internacionales en vigor. Segundo, para aumentar el ámbito de actuación del intercambio de información⁵⁶. Con ello se ha alcanzado un enorme desarrollo en los mecanismos de intercambio, destacando la labor de la OCDE, que realizó reformas a su modelo de convenio sobre doble imposición en 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010, y publicó en 2002 un Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria. Estos desarrollos han supuesto un nuevo modelo de cooperación fiscal internacional y constituyen la base de un nuevo tipo de actuaciones administrativas, como inspecciones fiscales simultáneas o la conformación de grupos administrativos de carácter multinacional⁵⁷.

En paralelo con la extensión de los instrumentos que lo hacen factible, el intercambio de información tributaria ha experimentado un progresivo avance funcional, que podemos constatar en el análisis de su desarrollo normativo. Esto se debe a la naturaleza instrumental de este ya que, con independencia de que se regule de forma exclusiva en un instrumento normativo de carácter bilateral o comunitario, o lo sea como parte de un CDI, como señala FERNÁNDEZ MARÍN, la asistencia nunca ha sido un fin en sí misma⁵⁸. En esta tesitura, el ámbito objetivo del intercambio de información tributaria se ha ido ampliando gradualmente, pasando de un empleo restringido a la aplicación de las disposiciones de un CDI, hasta su utilización por parte de los Estados para permitir la correcta aplicación de su ordenamiento jurídico interno. De este modo, las cláusulas que prevén el intercambio de información en un CDI alcanzan un doble objetivo. Por una parte, permiten una puesta en funcionamiento exacta de los tratados y, por otra parte, facilitan la aplicación pronta y precisa de las legislaciones fiscales nacionales. De este modo, el objetivo del intercambio de información se desplaza del marco de la eliminación de la doble imposición jurídica internacional, hacia su papel en la prevención del fraude y la evasión fiscal internacional.

⁵⁶ GARCÍA PRATS, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *op. cit.*, pág. 9.

⁵⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *op. cit.*, pág. 21.

⁵⁸ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea* *op. cit.*, pág. 39.

Esta misma finalidad general se puede rastrear en el ámbito comunitario, donde el intercambio de información busca combatir la evasión y el fraude fiscales mediante la eficaz aplicación de la normativa interna de los Estados miembros, pero donde también se persigue evitar distorsiones de carácter tributario en el establecimiento y funcionamiento del mercado interior. En todo caso, y a otro nivel, reproduce la utilidad dada al intercambio de información, pues la regulación comunitaria no deja de responder a la constatada falta de eficacia de las normas nacionales y de los acuerdos bilaterales en la materia⁵⁹.

Por otra parte, este paso del intercambio de información hacia su conversión en un instrumento de control de las Administraciones tributarias (*sword*) a la hora de prevenir y combatir el fraude y la evasión fiscal internacional⁶⁰, hace a su vez posible que se enfoque desde el punto de vista de la realización del principio de justicia tributaria⁶¹. Para SÁNCHEZ LÓPEZ, la realización del principio de justicia tributaria debe alcanzarse mediante la efectividad del principio de igualdad, lo cual supone un cambio de perspectiva en las funciones del intercambio de información. De su función como medio de control del Estado a su utilización para la realización del principio de igualdad entre residentes y no residentes, es decir, que la imposición no se vea afectada de forma negativa por la calidad de extranjero del sujeto pasivo del tributo. De este modo, en el ámbito comunitario, los Estados no podrán negar una ventaja fiscal o régimen jurídico, en virtud de la falta de información que pueda existir sobre la situación personal o las actividades de un contribuyente en otro Estado miembro de la UE⁶². Con ello, el intercambio de información pasa a constituirse en un elemento al servicio de los contribuyentes con operaciones económicas internacionales, en la medida en que su utilización se traduzca en un tratamiento fiscal adecuado a cada una de las circunstancias (*shield*)⁶³.

Por último, en los últimos años, el intercambio de información entre Estados ha jugado un papel muy importante en el proyecto de la competencia fiscal nociva de la OCDE,

⁵⁹ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea* op. cit., pág. 129.

⁶⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. L/258, 2000, págs. 767-768.

⁶¹ BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., págs. 117-118

⁶² SÁNCHEZ LÓPEZ, M. A., "Los mecanismos de cooperación administrativa en el ámbito internacional: Intercambio de información y asistencia en materia de recaudación. Deslinde y complementariedad", op. cit., págs. 180-181.

⁶³ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional", op. cit., págs. 767-768.

convirtiéndose en un elemento indispensable para su definición y combate. Así, la posibilidad legal y real de llevar a cabo intercambios de datos con las autoridades fiscales de otros Estados se convierte en referencia a la hora de determinar la naturaleza lesiva de la competencia fiscal, ya sea en la forma de regímenes fiscales preferenciales nocivos, ya sea en los denominados paraísos fiscales. De este modo, la funcionalidad del intercambio de información se redimensiona una vez más, convirtiéndose en la base que permita la pervivencia del modelo de sistema tributario de los países de la OCDE⁶⁴.

3. LOS INSTRUMENTOS LEGALES QUE REGULAN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

3.1. LOS MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA SOCIEDAD DE NACIONES.

Aunque podemos encontrar los primeros tratados en materia tributaria a mediados del siglo XIX (por ejemplo el convenio concluido entre Bélgica y Francia en 1843, cuyo objeto era la asistencia administrativa para el intercambio de información en impuestos sobre sucesiones y derechos de registro), y ya entre 1899 y la Primera Guerra Mundial aparecen algunos convenios para regular la doble imposición⁶⁵, el primer estudio de envergadura en temas de tributación internacional lo encontramos en el marco de la Sociedad de Naciones a principios del siglo XX. Así, en 1921 esta designó a un grupo de cuatro economistas (Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp), para realizar un informe sobre las consecuencias económicas de la doble imposición, la posibilidad de formular principios generales en la materia y la utilidad de las medidas unilaterales, así como la necesidad de recurrir a soluciones convencionales, estudio que fue presentado a su Comité Financiero en 1923⁶⁶. Posteriormente, este Comité reunió a

⁶⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *op. cit.*, pág. 13.

⁶⁵ WEEGHEL, S. V., *The Improper Use of Tax Treaties. With Particular Reference to the Netherlands and United States*, Ed. Kluwer Law International, Londres, 1998, pág. 27 y ss.

⁶⁶ El informe "*Report on Double Taxation*" identifica los dos principales fundamentos de la imposición: el principio del domicilio o residencia permanente y el principio de la fuente. Estos dos principios se consideran parte de uno mayor, el de dependencia económica –"*economic allegiance*"-. Por otra parte, el informe sugiere diversas alternativas para evitar la doble imposición: el método de deducción para ingresos extranjeros; el método de exención para ingresos hacia el extranjero; el método de la división del impuesto; y el método de clasificación y asignación de rentas. *Vid.* BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, *op. cit.*, pág. 110 y ss; WEEGHEL, S. V., *The Improper Use of Tax Treaties. With Particular Reference to the Netherlands and United States*, *op. cit.*, pág. 28-29.

un grupo de expertos de siete países europeos para realizar un estudio sobre los aspectos administrativos y prácticos de la doble imposición internacional y de la evasión internacional de impuestos⁶⁷. De 1923 a 1927 este grupo formuló el primer modelo de convenio bilateral para evitar la doble imposición en el ámbito de los impuestos directos, así como un modelo de convenio bilateral sobre asistencia administrativa en cuestiones fiscales.

En octubre de 1928, basándose en estos trabajos, el Comité de Expertos Técnicos en Doble Imposición y Evasión Fiscal adopta un Convenio Bilateral para la Prevención de la Doble Imposición en relación con los Impuestos Directos, así como otros tres modelos de convenio bilateral: sobre impuestos de sucesiones, sobre asistencia administrativa en relación con aspectos tributarios, y sobre asistencia judicial en la recaudación de impuestos. De este conjunto destaca el modelo sobre impuestos directos, donde se combina el criterio de la fuente para los impuestos reales y el de residencia o domicilio para los impuestos personales, mientras que se elimina la doble imposición mediante el método de la deducción⁶⁸.

Además, durante las sesiones del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones⁶⁹, realizadas entre finales de los años veinte y principios de los años treinta, se discutió sobre la creación de normas para la distribución de rentas de empresas con operaciones en diversos países. Así, se desarrolló un Proyecto de Convenio para la Distribución de Rentas Empresariales entre Estados para Efectos Tributarios, el cual fue revisado por el Comité en junio de 1935, si bien nunca fue formalmente adoptado.

En esta línea, varias cuestiones llevaron a plantear una revisión. Por una parte, en la década de 1930 se concluyeron numerosos tratados que, según el Comité Fiscal, incluían varias mejoras en relación con el Modelo de 1928. En estos tratados se reiteró la utilidad de contar con modelos de convenio para resolver las dificultades técnicas que surgieran en la negociación de los mismos. A su vez, la existencia de un modelo como base de los acuerdos bilaterales venía a crear una uniformidad en la práctica y en la legislación, al resultar lo

⁶⁷ En 1925, se incluyeron funcionarios de otros dos países de Europa, Japón, Argentina y Venezuela. Los EE.UU. participaron a partir de 1927.

⁶⁸ UCKMAR, V., "Los tratados internacionales en materia tributaria" en UCKMAR, V. (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Ed. Temis, Bogotá, 2003, pág. 95 y ss.

⁶⁹ El Comité Fiscal fue creado por el Consejo de la Sociedad de Naciones por Resolución del 14 de diciembre de 1928, que establecía que el Comité estaría formado por diez miembros de distintas nacionalidades, nombrados por el Consejo y dos miembros delegados del Comité Financiero.

suficientemente elástico como para ser adaptado a las diferentes necesidades de los países firmantes⁷⁰.

Por otra parte, los nuevos problemas y tendencias en el comercio y en la inversión internacional también impulsaban una revisión del Modelo de 1928. Dicha revisión se llevó a cabo por un subcomité que se reunió en abril de 1940, seguido de dos conferencias regionales en México (en julio de 1940 y julio de 1943), de las cuales surgieron el Modelo de Convenio Bilateral para la Prevención de la Doble Imposición sobre la Renta (en adelante, Modelo México), el Modelo de Convenio para la Prevención de la Doble Imposición sobre Sucesiones, así como un Modelo de Convenio Bilateral para el Establecimiento de Asistencia Administrativa Recíproca para la Determinación y Recaudación de Impuestos Directos.

El Modelo México reemplazó a los Modelos creados en 1928, e incorporó las disposiciones del Proyecto sobre Distribución de Rentas Empresariales de 1935. En general, el Modelo adopta el principio de imposición territorial según el cual la renta obtenida por no residentes puede ser gravada casi de forma exclusiva en el país de la fuente. Dentro de las particularidades de este Modelo podemos encontrar que restringe la aplicación del convenio a aquellos contribuyentes con domicilio fiscal en uno de los Estados contratantes. Asimismo, considera que el domicilio fiscal de las sociedades personalistas (*partnerships*), sociedades y otros entes legales, se encuentra en el Estado de la legislación conforme a la cual se constituyeron.

Posteriormente, en marzo de 1946, el Comité Fiscal se reunió en Londres, en donde se revisó el Modelo México y se desarrolló otro modelo de convenio (en adelante, Modelo Londres). En términos generales, se mantuvo la estructura general del Modelo México. Sin embargo, se introdujeron algunas modificaciones en la redacción y se suprimieron algunos preceptos ya contenidos en otros artículos. Ahora bien, como resultado de la diferencia en los países participantes⁷¹, el Modelo Londres adopta el principio de gravamen en la fuente en relación con intereses, dividendos, regalías, anualidades y pensiones privadas. Asimismo, este Modelo restringe la aplicación del Convenio a los contribuyentes con domicilio fiscal en los Estados

⁷⁰ NACIONES UNIDAS, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, Department of Economic and Social Affairs, Nueva York, 2003, pág. 25.

⁷¹ En la Conferencia regional celebrada en México existió una mayoría de participantes de países en desarrollo, en virtud de la Segunda Guerra Mundial. Por su parte, en la Conferencia celebrada en Londres se encontraban representados en su mayoría países industrializados.

contratantes. Sin embargo, considera que el domicilio de las personas jurídicas se encuentra en el Estado donde se encuentre el centro de su dirección real⁷².

En virtud de que ni el Modelo México ni el Modelo Londres contenían disposiciones sobre intercambio de información, se elaboraron Modelos sobre la Asistencia Administrativa Recíproca en Cuestiones Fiscales, que establecían la cooperación entre las Administraciones tributarias para la determinación y recaudación de impuestos. Sin embargo, estos contenían disposiciones demasiado amplias que no resolvían los problemas prácticos en la materia⁷³.

En definitiva, los trabajos de la Sociedad de Naciones vinieron a definir unos contenidos básicos, con indudable influencia sobre la evolución, tanto contemporánea como posterior. Así, se concluyeron varios tratados con base en los sucesivos Modelos de 1928, 1943 y 1946. Sin embargo, su alcance se vio limitado porque ninguno fue aceptado ni en su totalidad ni de forma unánime, dado que presentaban importantes disimilitudes y lagunas en la regulación de algunas cuestiones esenciales⁷⁴.

De ahí que si bien la ONU asumió inmediatamente el papel de la Sociedad de Naciones en la materia, el siguiente impulso debió esperar a la década de los años cincuenta y a un nuevo marco, el de la entonces Organización Europea de Cooperación Económica (OECE)⁷⁵. Así, si bien el Consejo Económico y Social (en adelante, ECOSOC), mediante resolución 2 (III) del 1º de octubre de 1946, creó una Comisión Fiscal (que se encargaría de realizar estudios y asesorar al ECOSOC en el campo de la hacienda pública, especialmente en aspectos jurídicos, administrativos y técnicos), esta Comisión y su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de funcionar en 1954, coincidiendo con el desplazamiento del centro de acción a la OECE.

⁷² En cuanto a las diferencias en el ámbito objetivo de los Modelos de 1928, el Modelo México y el Modelo Londres, *vid.* HATTINGH, J. P., "Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, núm. 5, 2003, págs. 215-217.

⁷³ GIL HERNÁNDEZ, C., "Trends in the Exchange of Relevant Tax Information", en STEFANER, M. y ZÜGER, M. (Eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Postgraduate International Tax Law, Vienna, 2005, págs. 502-503.

⁷⁴ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3ª edición, Kluwer Law International, London, 1998.

⁷⁵ La OECE fue establecida en 1947 para poner en marcha las ayudas estadounidenses para la reconstrucción europea, articuladas en el Plan Marshall, si bien sus objetivos fueron más allá en términos de cooperación económica. Así, con la firma en 1960 de una nueva Convención, que incluye también ya a EE.UU. y Canadá, se convirtió en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (oficialmente en vigor en 1961).

3.2. EL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA OCDE.

3.2.1. Evolución.

En 1955 ya se habían concluido 70 convenios bilaterales sobre doble imposición entre varios países. Entretanto, la interdependencia y cooperación económica entre los países miembros de la OECE se había incrementado significativamente, lo cual reiteró la importancia de la existencia de medidas para evitar la doble imposición internacional, por lo que dicha organización adoptó su primera Recomendación sobre la materia el 25 de febrero de 1955⁷⁶.

A continuación, de 1958 a 1961, el Comité Fiscal de la OCDE publicó cuatro informes sobre la materia, y en 1963 publicó el Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio -*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*-, (en adelante, MC OCDE 1963). Posteriormente, el Comité de Asuntos Fiscales, que en 1971 había sustituido al Comité Fiscal, llevó a cabo la revisión del Modelo considerando varios factores, como la experiencia adquirida por sus Estados miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, las modificaciones en los sistemas fiscales nacionales, el aumento de las relaciones fiscales internacionales, así como el desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial y la aparición de nuevas y más complejas formas de organización empresarial a nivel internacional⁷⁷.

De este modo, en 1977 se publicó el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio -*Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*-, (en adelante MC OCDE 1977). Este Modelo ha sido objeto de constantes revisiones (1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010), para poder adecuarse al entorno cambiante de las relaciones económicas y comerciales internacionales⁷⁸. Como consecuencia, la influencia de este Modelo ha sido determinante para el establecimiento de un sistema uniforme de normas en el ámbito del Derecho tributario internacional, en virtud de que ha traspasado las

⁷⁶ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version (17 de Julio de 2008), OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2008, págs. 7-9.

⁷⁷ Introducción del MC OCDE 2010, párr. 7, pág. I-2.

⁷⁸ De hecho, a partir de 1991 el Comité de Asuntos Fiscales adoptó un *modelo dinámico*, que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales sin necesidad de una revisión completa. *Vid.* Introducción del MC OCDE 2010, párr. 9, pág. I-3.

fronteras de sus Estados miembros y se utiliza como principal documento de referencia para las negociaciones de este tipo de tratados entre Estados no miembros de la OCDE⁷⁹. Asimismo, el reconocimiento a nivel mundial de las disposiciones del Modelo, y su incorporación a los CDIs, ha permitido que los Comentarios al Modelo se utilicen como eje de interpretación de los tratados tributarios⁸⁰.

3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información.

Desde su origen en 1963, el MC OCDE ha articulado diversos mecanismos para la correcta aplicación del Convenio, dentro de los que, en su Capítulo VI de Disposiciones Especiales, se encuentra el artículo 26 sobre el intercambio de información tributaria. Como ha sucedido con el texto completo del MC OCDE y sus Comentarios, esta disposición se ha venido modificando para poder enfrentarse más adecuadamente a las condiciones de las relaciones económicas y comerciales internacionales.

En términos generales, podemos apreciar que en un principio el intercambio de información se constituyó como un mecanismo formulado únicamente para conseguir la correcta aplicación del CDI, con lo cual su finalidad se encontraba necesariamente vinculada al objetivo de evitar la doble imposición. Posteriormente se modificó el texto del artículo y de los Comentarios para poder recurrir a esta disposición para efectos de la aplicación de la legislación interna de los Estados contratantes, independientemente de la aplicación del convenio, con lo que su propósito se fue separando gradualmente de la doble imposición, dirigiéndose hacia el control de la evasión y elusión fiscales. De la misma forma, su ámbito de aplicación, tanto subjetivo como objetivo, se ha ido ampliando, mientras que ciertos

⁷⁹ MEDINA ZAPATA, E., "The Impact of the OECD on Tax Treaties", en STEFANER, M. y ZÜGER, M. (Eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Postgraduate International Tax Law, Viena, 2005, pág. 110 y ss.

⁸⁰ En cuanto a las posturas en relación con la interpretación de los tratados tributarios y el papel que juegan los Comentarios y sus modificaciones; *vid.* AVERY JONES, J. y BAKER, P., "The Multiple Amendment of Bilateral Double Taxation Conventions", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 1, 2006; BRUNSCHOT, F. V., "The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, núm. 1, 2005; ENGELLEN, F., "Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "Los comentarios al MC OCDE: Su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes", *Carta Tributaria*, núm. 20, 2003; VAN RAAD, K., "Solving International Divergence in Tax Treaty Interpretation and Application", *Report of Proceedings of the First World Tax Conference: Taxes Without Borders. 2000, World Tax Conference Tax Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000; VAN RAAD, K., "International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application", en KIRCHHOF, P., LEHNER, M., *et al.*, *International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel*, Series on International Taxation, vol. 26, Kluwer Law International, London, 2002; WARD, D. A., "The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006.

límites al intercambio (como el secreto bancario) se han ido acotando; todo para conseguir la más amplia cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados contratantes.

De lo anterior se concluye una tendencia correctiva hacia una mayor efectividad como medio de control de la evasión y fraude fiscales, tal y como veremos en detalle a continuación, en la revisión del modelo y de sus modificaciones en lo relativo al intercambio de información.

a) Proyecto de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio de 1963⁸¹.

El MC OCDE 1963 contiene una cláusula de intercambio de información muy limitada. En principio, únicamente permite el intercambio de información para la aplicación del Convenio y de la legislación nacional de los Estados contratantes en relación con el mismo (lo que se conoce como *minor information clause*), por lo que las autoridades competentes solo podrán solicitar al otro Estado los datos que requieran para la aplicación de su legislación interna, siempre y cuando se encontrara relacionada con los temas del Convenio, lo cual resulta conforme con el origen de la reglamentación del intercambio de información de la época, ligado con el problema de la doble imposición⁸². En todo caso, si se quisiera utilizar este mecanismo para la prevención del fraude o la evasión fiscal, los Comentarios del MC OCDE expresamente señalan que los Estados deberán acordar bilateralmente una disposición al respecto⁸³.

Por otra parte, se establecen límites a la obligación de intercambiar información en relación con el ámbito del Convenio. Estos son que el impuesto nacional se encuentre comprendido en el Convenio, y que la imposición prevista por la legislación interna se encuentre conforme a este. Asimismo, los datos requeridos deben poseer trascendencia tributaria para determinar la imposición de un sujeto que sea residente de uno o de ambos Estados contratantes. De este modo, no existiría la obligación de intercambio en caso de tratarse de un impuesto especial sobre ganancias de capital que no se encontrara cubierto por el tratado.

A su vez, las autoridades competentes del Estado requerido únicamente tienen la obligación de intercambiar información que ya se encuentre en poder de su Administración tributaria, o

⁸¹ Para consultar el texto del art. 26 del MC OCDE 1963, *vid.* Cuadro 1. Artículo 26 MC OCDE 1963-2005, págs. 56-58.

⁸² ADONNINO, P., "El Intercambio de Información entre Administraciones Fiscales", en UCKMAR, V. (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo II, Ed. Temis, Bogotá, 2003, pág. 576.

⁸³ Comentarios al art. 26 del MC OCDE 1963, párr. 6.

que pueda obtenerse mediante el procedimiento normal de determinación del impuesto. Esto es, no contempla la posibilidad de realizar investigaciones especiales para obtener los datos, a menos que estos fueran simultáneamente necesarios para efectos de imposición nacional⁸⁴.

En cuanto a las modalidades del intercambio, los Comentarios al artículo hacen referencia de forma expresa al intercambio previa solicitud, subrayando la necesidad de que el Estado requirente haya agotado previamente sus fuentes regulares de información, con lo que toda solicitud debe referirse a casos fiscales particulares. Otro tipo de solicitudes más amplias (por ejemplo, en relación con todos los pagos de regalías realizados por residentes de un Estado contratante), que conllevan dificultades administrativas adicionales, deberían ser objeto de acuerdos especiales entre los Estados. Asimismo, reconoce la existencia de intercambios automáticos, si bien para estos efectos los Estados deben adoptar un acuerdo de forma bilateral en el cual se precisen los tipos de información que serán objeto de intercambio⁸⁵.

De este modo, si nos remitimos a su literalidad, encontramos que el MC OCDE 1963 no prevé expresamente la posibilidad de llevar a cabo intercambios de información automáticos o espontáneos, por lo que podríamos considerar que no se pueden realizar este tipo de intercambios conforme a un CDI celebrado antes de 1977, a menos que su redacción lo permitiera expresamente. Sin embargo, en la práctica, la gran mayoría de los Estados miembros de la OCDE consideran que el intercambio espontáneo, así como el intercambio automático, estaban permitidos conforme al MC OCDE 1963⁸⁶.

En cuanto a la confidencialidad de la información, parece que el MC OCDE 1963 establece una obligación de confidencialidad más rotunda que la prevista en versiones posteriores del Modelo. Así, no existe remisión a la legislación interna de los Estados, con lo que otorga una garantía absoluta de protección del secreto mediante la creación de una norma internacional de reserva en materia fiscal⁸⁷. No obstante, para CALDERÓN CARRERO, la obligación de mayor confidencialidad prevista por el MC OCDE 1963 es más aparente que real, ya que en

⁸⁴ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1408.

⁸⁵ Comentarios al art. 26 del MC OCDE 1963, párrs. 7 y 8.

⁸⁶ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1407.

⁸⁷ ADONNINO, P., "Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones Fiscales nacionales", CIAT, 1995, pág. 26.

modelos posteriores también se regulan de forma sustantiva las condiciones de uso y revelación de la información intercambiada⁸⁸.

Por su parte, el intercambio de información se encuentra estrictamente limitado en cuanto al uso de la información y su revelación a determinadas personas y autoridades. De este modo, el texto del precepto establece expresamente que la información únicamente podrá ser revelada a las personas o autoridades encargadas de la determinación y recaudación de los impuestos comprendidos por el Convenio (gestión tributaria del impuesto), pero no prevé la posibilidad de revelar la información en audiencias públicas, vistas orales o sentencias (excepto que sea acordado bilateralmente por los Estados). A su vez, no menciona a los tribunales y órganos administrativos encargados de los procedimientos declarativos y ejecutivos relativos a los impuestos previstos por el convenio o de la resolución de los recursos en relación con los mismos, si bien de sus Comentarios puede extraerse dicha posibilidad⁸⁹. En cuanto al uso de la información intercambiada, debemos recordar que el intercambio previsto por el MC OCDE 1963 está limitado a datos relativos a impuestos comprendidos por el Convenio, por lo que los datos transmitidos no podrán utilizarse para la gestión tributaria de otros impuestos, ni para otro tipo de infracciones administrativas o delitos⁹⁰.

Finalmente, el apartado 2 del artículo prevé determinadas circunstancias en las cuales los Estados contratantes no se encuentran obligados a proporcionar la información solicitada. Así, el artículo del MC OCDE 1963 establece que el Estado no se encuentra obligado a ir más allá de lo dispuesto por su legislación interna o práctica administrativa o las del otro Estado. A este respecto, los Comentarios al artículo consideran que si la estructura de los dos Estados es muy diferente esto podría resultar en muy poco intercambio de información. Por ello, para solucionar dicha situación, propone utilizar el procedimiento amistoso previsto por el artículo 25 del Modelo para modificar el principio de reciprocidad.

⁸⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La cláusula de intercambio de información articulada en los Convenios de Doble Imposición", en SERRANO ANTON, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, págs. 1040-1043.

⁸⁹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 1963, párr. 9.

⁹⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El Artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información", en RUÍZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (Coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004, págs. 1274-1275.

b) Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio de 1977⁹¹.

Este Modelo contiene algunas de las modificaciones más importantes que ha sufrido la cláusula de intercambio de información hasta el momento, a pesar de que los Comentarios al artículo señalen que la mayor parte de los cambios realizados tuvieron únicamente como objetivo evitar interpretaciones divergentes⁹².

Uno de los cambios más significativos introducidos por el MC OCDE 1977, es que permite el intercambio de información tanto para la aplicación del propio convenio como para la correcta aplicación del Derecho nacional de los Estados relativo a los impuestos cubiertos por el convenio (*major information clause*), con lo cual las autoridades competentes de los Estados podrán recurrir a este mecanismo para poder aplicar su ley interna, aún si no se relaciona con el CDI. VOGEL considera que mediante esta disposición se modifica el objetivo del intercambio de tal manera que se desliga de la doble imposición para servir los intereses nacionales de los Estados contratantes⁹³. A su vez, se amplía el ámbito subjetivo del intercambio, toda vez que la información ya no debe referirse exclusivamente a un residente de los Estados contratantes, declarando explícitamente que el intercambio no está limitado por el artículo 1 del Convenio⁹⁴.

Por otra parte, recordemos que el MCOCDE 1963 establecía el intercambio de la información necesaria para la aplicación del Convenio y la legislación interna de los Estados, *en la medida en que la imposición se encuentre conforme al Convenio*. Al respecto, el MC OCDE 1977 diluye dicha disposición, señalando que *la imposición no resulte contraria al Convenio*, por lo que el intercambio para la aplicación del Derecho nacional de los Estados únicamente se verá limitado a que no se genere doble imposición para el contribuyente o se viole la norma sobre no discriminación⁹⁵. Para DEL GIUDICE esta diferencia es índice del progresivo alejamiento del intercambio de información de la problemática de la doble imposición, así

⁹¹ Para consultar el texto del art. 26 del MC OCDE 1977, *vid.* Cuadro 1, Artículo 26 MC OCDE 1963-2005, págs. 56-58.

⁹² Comentarios al art. 26 MC OCDE 1977, párr. 4.

⁹³ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1403.

⁹⁴ Art. 1 MC OCDE 1977: "El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno de ambos Estados contratantes".

⁹⁵ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1411.

como de su reconocimiento como un instrumento esencial para la aplicación de las normas tributarias nacionales, en una visión equilibrada de cooperación internacional⁹⁶.

Ahora bien, la información será necesaria cuando, por una parte, sea legalmente relevante para la imposición en el Estado requirente; y, por otra parte, cuando una vez agotadas sus fuentes, el Estado requirente no haya sido capaz de obtener los datos por medio de investigaciones propias en su territorio. Si no se reúnen estas dos condiciones, no existirá la obligación de intercambiar información conforme al tratado. En todo caso, el Estado requerido puede verificar si se reúnen las condiciones, o requerir al otro Estado para que señale los hechos y condiciones legales que demuestren que la información es necesaria⁹⁷.

En lo referente a las modalidades del intercambio, encontramos que los Comentarios del MC OCDE 1977, además del intercambio previa solicitud, incluyen expresamente el automático y el espontáneo. En todo caso, serán las autoridades competentes de los Estados las que finalmente determinen qué tipo de intercambio se llevará a cabo⁹⁸.

En cuanto a la confidencialidad de la información intercambiada, se adopta la redacción del artículo vigente hasta la reforma del 2012⁹⁹. Por una parte, hace depender el carácter secreto de los datos intercambiados de lo que dicte la legislación del Estado que recibe la información. Para VOGEL, a diferencia del MC OCDE 1963 que generaba una garantía absoluta de protección y creaba una norma internacional independiente sobre secreto en cuestiones fiscales, la modificación adoptada en 1977 ofrece una protección relativa, haciendo depender la confidencialidad de los datos de las disposiciones, muchas veces divergentes, del Derecho interno de los Estados¹⁰⁰. Por otra parte, incluye dentro de las personas o autoridades a las que se puede revelar la información a los tribunales y órganos administrativos encargados de los procedimientos declarativos y ejecutivos relativos a los impuestos previstos por el convenio o de la resolución de los recursos en relación con los

⁹⁶ DEL GIUDICE, M., "Las necesidades y experiencias de asistencia mutua internacional entre las Administraciones Tributarias", en CIAT, *Impacto del proceso de modernización en la Administración Tributaria*, (Asamblea General del CIAT, núm. 30, Santo Domingo, 1996), pág. 282.

⁹⁷ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1406.

⁹⁸ Comentarios al art. 26 MC OCDE 1977, párrs. 9 y 10.

⁹⁹ Vid. *Infra*, Modificación del art. 26 del MC OCDE de 2012 del presente Capítulo.

¹⁰⁰ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., págs. 1413-1415.

misimos. Asimismo, la información pueda ser revelada en las sentencias y audiencias públicas, lo cual constituye la única modificación de fondo al artículo, según lo señalado por los propios Comentarios.

Por su parte, se modifica la redacción del apartado 2 del artículo, estableciendo que los Estados no se encuentran obligados a intercambiar información si eso implica “(...) la realización o adopción de medidas administrativas contrarias al Derecho interno **Y** la práctica administrativa de ese Estado o del otro” (el resaltado “**Y**” es nuestro). Según CALDERÓN CARRERO, esta modificación podría poseer mayor alcance jurídico, ya que podría restringir en cierta medida la concurrencia de tal presupuesto al requerir la presencia de una doble condición, extremo este que sin embargo no se refleja en los Comentarios al artículo¹⁰¹.

Por lo demás, se amplía el alcance de lo que se considera práctica administrativa normal, incluyendo la posibilidad de obtener información mediante investigaciones especiales o el examen de la contabilidad del contribuyente o de terceros. Esto es, la Administración tributaria deberá utilizar los medios que le concede la legislación nacional para conseguir la información como si se tratase de un crédito tributario del Estado requerido (principio de autonomía procedimental nacional¹⁰²). Esta interpretación del precepto no constituye una mera clarificación, como señalan los propios Comentarios, sino que entraña una modificación sustantiva al cambiar radicalmente su postura, señalando expresamente la obligación del Estado requerido de obtener, sujeto a los límites del art. 26.2, la información que necesite el otro Estado¹⁰³.

Finalmente, los Comentarios al artículo establecen que si el Estado requerido decide proporcionar la información solicitada, aún en el caso de actualizarse alguna de las limitantes contenidas en el apartado 2 del artículo, dicho intercambio se encontraría dentro del marco del Convenio, con lo cual no podría aducirse que el Estado no haya cumplido con su obligación de confidencialidad (*intercambios discrecionales*)¹⁰⁴.

¹⁰¹ A este respecto, el párrafo 10 los Comentarios al MC OCDE 1963, ya se empleaba la conjunción “y”, a diferencia del texto del propio precepto. Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M., “El Artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información”, *op. cit.*, pág.1291.

¹⁰² CALDERÓN CARRERO, J. M., “La cláusula de intercambio de información articulada en los convenios de doble imposición”, *op. cit.*, pág. 1024.

¹⁰³ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1408.

¹⁰⁴ Vid. *Infra*, Ref. 714.

c) Actualización del MC OCDE de 1992¹⁰⁵.

Después de la publicación del MC OCDE en 1977, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE continuó estudiando diversos temas relacionados con el Modelo, dando por resultado la publicación de diversos informes que contenían reformas al MC OCDE. Consecuentemente, en 1992, se publicó una versión revisada y actualizada del MC OCDE, en formato de hojas intercambiables, que incluía los trabajos realizados hasta ese momento, así como la opinión de países no miembros y otras organizaciones internacionales¹⁰⁶. Así, encontramos diversas modificaciones en los Comentarios al Modelo que tratan el problema de la subcapitalización, de conformidad con lo analizado por el Informe “Subcapitalización – Imposición de Artistas y Deportistas”¹⁰⁷.

En todo caso, en relación con la cláusula sobre el intercambio de información no se introdujeron cambios al texto del artículo. Sin embargo, en el párrafo 3 de sus Comentarios, que destaca que la asistencia administrativa en materia de recaudación de impuestos no es objeto del Convenio, se incluye la referencia al Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Cuestiones Fiscales, elaborado por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988, así como la posibilidad de negociar este tipo de asistencia sobre la base del Modelo de Convenio para la Asistencia Administrativa Mutua en la Recaudación de Créditos Fiscales, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales el 29 de junio de 1979.

d) Actualización del MC OCDE de 1995¹⁰⁸.

En 1994 se realizó una revisión del Modelo, pero de nuevo no se introdujeron modificaciones en el intercambio de información, algo que sí sucedió en 1995, cuando se modificó el texto del artículo 26 del MC OCDE en lo que se refiere a las personas o autoridades a las que se puede revelar la información obtenida por este medio. Anteriormente el apartado 1 del

¹⁰⁵ Informe “La Revisión del Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el 23 de julio de 1992.

¹⁰⁶ Introducción al MC OCDE 2010, párrs. 8-11, págs. I-2 y 3.

¹⁰⁷ Para consultar la estructura y contenido de las diversas modificaciones que sufrió el MC OCDE en 1992, *vid.* FARRÉ ESPAÑOL, J. M., *La Doble Imposición: Modelo OCDE 1992*, Escuela de Administración de Empresas de Barcelona, Barcelona, 1994; VOGEL, K., “Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12, 1997.

¹⁰⁸ Informe “La actualización de 1995 al Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el 21 de septiembre de 1995.

precepto establecía que cualquier información podría ser revelada a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) “*involucrados en la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos por el Convenio*” (la cursiva es nuestra). En la redacción vigente a partir de 1995 se sustituye dicha frase por “*encargados de la gestión o recaudación (...)*” (la cursiva es nuestra), lo cual no obstante tiene una débil repercusión práctica¹⁰⁹.

A su vez, se realizaron cambios a los Comentarios, dentro de los cuales se encuentra la inclusión de una referencia a diversas Recomendaciones del Consejo de la OCDE sobre la implementación de determinados estándares a la hora de articular intercambios de información automáticos¹¹⁰. Por otra parte, incluye el párrafo 12.1, mediante el cual se aclara que la información no podrá ser revelada a las autoridades encargadas de supervisar con carácter general la gestión del gobierno de un Estado contratante sin competencia específica en materia tributaria, a menos que se acuerde de forma bilateral.

Finalmente, con respecto a los límites al intercambio, se aclara que en caso de que un Estado contratante se encuentre obligado a notificar al contribuyente involucrado en el intercambio de información, conforme a su legislación interna, este deberá informar al otro Estado sobre dicho requisito y las posibles consecuencias sobre su obligación de prestar asistencia¹¹¹.

e) Actualización del MC OCDE de 2000¹¹².

En 1997 se realizó otra revisión del Modelo, en la cual destaca la publicación de un segundo volumen del MC OCDE que incluye la postura de diversos Estados no miembros en relación con el mismo. Sin embargo, no se presentaron cambios en la regulación del intercambio de información.

Por su parte, en la revisión de 2000, se realizaron varias modificaciones al Modelo, entre las que destaca la supresión del artículo 14 sobre la imposición de los Servicios Personales

¹⁰⁹ VOGEL, K., “Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992”, *op. cit.*, pág. 535.

¹¹⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 1995, párr. 9, inciso b).

¹¹¹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 1995, párr. 14.

¹¹² Informe “La actualización de 2000 del Modelo de Convenio”, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 29 de abril de 2000. Para consultar el texto del art. 26 del MC OCDE 2000, *vid.* Cuadro 1. Artículo 26 MC OCDE 1963-2005, págs. 56-58.

Independientes¹¹³. En cuanto a la regulación del intercambio de información, se modifica el texto del artículo 26 para efectos de ampliar su ámbito de aplicación. De este modo se elimina la restricción en cuanto al ámbito objetivo del intercambio. Gracias a esta reforma, las autoridades tributarias de los Estados contratantes podrán intercambiar los datos relativos a todo tributo, cualquiera que sea su tipo o denominación, sean percibidos por el Estado, por sus subdivisiones políticas o por entidades locales.

Asimismo, se enfatizó la amplitud de la obligación de intercambio de información, al señalar expresamente en el texto del artículo que este no se encuentra limitado por las disposiciones de los artículos 1 y 2. Este cambio afecta, a su vez, al aspecto de confidencialidad de los datos, ya que a partir de su modificación en 2000 se puede revelar la información a personas o autoridades competentes para la gestión, inspección y recaudación de cualquier impuesto¹¹⁴. A este respecto se alteraron los Comentarios, adecuándolos a la nueva redacción del artículo 26, incluyendo una redacción alternativa para aquellos países en los que su legislación interna no les permite intercambiar o utilizar la información obtenida por este medio en relación con impuestos que no se encuentren comprendidos por el Convenio¹¹⁵. Finalmente, en cuanto a la confidencialidad de la información intercambiada, aclara que el apartado 1 del precepto no excluye la revelación de la información al contribuyente afectado, su cónyuge y testigos que intervengan en el proceso judicial de carácter tributario¹¹⁶.

Por otra parte, en cuanto a los derechos de aduana, los Comentarios aclaran que estos se encuentran regulados por otra clase de convenios internacionales, por lo que generalmente prevalecerán las normas de los convenios más especializados y, por ende, el artículo no será aplicable para obtener información respecto a dichos derechos¹¹⁷.

¹¹³ Para consultar las modificaciones realizadas al MC OCDE en 2000, *vid.* SERRANO ANTÓN, F., "La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para Evitar la Doble Imposición Internacional y Prevenir la Evasión Fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: La eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales Independientes y el remozado trato fiscal a las *Partnerships*", *Documentos de trabajo 5/02*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

¹¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El Artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información", *op. cit.*, págs. 1270-1276.

¹¹⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2000, párrs. 5 y 11.1, págs. 267, 269-270.

¹¹⁶ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2000, párr. 12, pág. 270.

¹¹⁷ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2000, párr. 11.2, pág. 270. En relación con la determinación de los impuestos comprendidos en el Convenio, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC Law on the Concept of Tax in the OECD Model", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, núm. 10, 2005.

En cuanto a las modalidades del intercambio, los Comentarios aclaran que la forma de intercambiar de información no se encuentra limitada a las modalidades establecidas expresamente por el Modelo, entre las que incluye las fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas, fiscalizaciones en el extranjero y el intercambio de información sectorial, por lo que los Estados pueden utilizar cualquier otra técnica para obtener información que pueda ser relevante para ambos Estados¹¹⁸.

f) Actualización del MC OCDE de 2003¹¹⁹.

Dentro de las modificaciones más importantes derivadas de esta revisión podemos encontrar la inclusión del artículo 27 relativo a la “Asistencia en la Recaudación de Impuestos”. Asimismo, se añaden posibles medidas antiabuso en los Comentarios al artículo 1, incluyendo una disposición sobre limitación de beneficios, así como una cláusula relativa al gravamen en la fuente de determinadas rentas. Por otra parte, se incluyen disposiciones en contra de la competencia fiscal perjudicial (régimenes fiscales preferentes) y una medida estableciendo el método del crédito para rentas sujetas a este tipo de régimenes¹²⁰.

En cuanto a la regulación del intercambio de información, no se llevaron a cabo modificaciones en el texto del artículo. Sin embargo, en los Comentarios encontramos una aclaración relacionada con los límites al intercambio previstos por el apartado 2 del precepto. De conformidad con esta disposición, los Estados no se encuentran obligados a intercambiar información si esto implica la adopción de medidas que no estén permitidas por la legislación o práctica del Estado solicitante, o que no puedan obtenerse de acuerdo con la legislación o en el marco de la práctica administrativa normal de este. Así, los Comentarios contenidos en el párrafo 16 señalan que el Estado requerido se encuentra obligado a utilizar los medios que le otorga su legislación interna para obtener la información solicitada, como si se tratara de su propia imposición, obligación que se evidencia claramente de la práctica común de sus Estados miembros.

¹¹⁸ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2000, párr. 9.1, págs. 268-269.

¹¹⁹ Informe “La actualización de 2002 del Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE, el 28 de enero de 2003.

¹²⁰ Para consultar las modificaciones realizadas al MC OCDE en 2003, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 58, núm. 1, 2004; VÉGH, P. G., “The 2003 OECD Model”, *European Taxation*, vol. 43, núms. 7 y 8, 2003.

g) Actualización del MC OCDE de 2005¹²¹.

En 2005 los Comentarios del MC OCDE fueron modificados en diversas materias. Por ejemplo, en relación con la definición del establecimiento permanente, o con el tratamiento de las *stock-options*, entre otros¹²².

Centrándonos en el intercambio de información, el texto del artículo 26, así como sus Comentarios, sufrieron una de sus modificaciones más amplias¹²³. Estos cambios se llevaron a cabo después de una extensa revisión del artículo realizada en 2002, en la cual se consideraron diversos avances en la materia, como el Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria (*Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*), desarrollado por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE para el Intercambio de Información Efectivo, así como el estándar óptimo de acceso a la información bancaria descrito en el informe “Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales”¹²⁴. Aún así, el Comité de Asuntos Fiscales considera que los cambios adoptados no implican modificaciones sustantivas, sino que únicamente pretenden despejar dudas sobre la interpretación del artículo¹²⁵.

En lo que respecta a la información objeto de intercambio, el término debe interpretarse de forma amplia, de tal manera que se contempla como objeto de intercambio los datos que se refieran tanto a cuestiones de hecho como a relaciones jurídicas. De este modo, CALDERÓN CARRERO señala que serán susceptibles de transmisión “(...) aquellos datos que hicieran referencia a la sujeción fiscal de personas físicas o jurídicas (públicas o privadas), a la actividad económica de determinados sujetos, al período de residencia o estancias de una concreta persona en el territorio de un Estado, a cuestiones contables, a cuestiones relativas al régimen jurídico (fiscal o no) de determinadas operaciones, rentas (calificación/sujeción) o entidades, etc.”¹²⁶.

¹²¹ Para consultar el texto del art. 26 del MC OCDE 2005, *vid.* Cuadro 1. Artículo 26 MC OCDE 1963-2005, págs. 56-58.

¹²² Para consultar las modificaciones que se realizaron al MC OCDE en el 2005, *vid.* GRAU RUIZ, M. A., “La revitalización del intercambio de información en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G., y VAQUERA GARCÍA, A. (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Prof. Calvo Ortega*, Tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1005, pág. 82 y ss.; RUSSO, R., “The 2005 OECD Model Convention and Commentary: An Overview”, *European Taxation*, vol. 45, núm. 12, 2005.

¹²³ Derivado del Informe “La actualización de 2005 al Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el día 15 de julio de 2005, con base en el informe “Modificaciones a los Artículos 25 y 26 del modelo de Convenio” (adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales el 1 de junio de 2004).

¹²⁴ *Vid. Infra*, 7.1 Las modificaciones al acceso de la información bancaria, del Capítulo 2.

¹²⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párrs. 4 y 4.1, págs. 313-314.

¹²⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, pág. 75.

Conforme a las modificaciones realizadas en 2005, los Estados podrán intercambiar la información que sea “*previsiblemente relevante*” para asegurar la correcta aplicación del Convenio o de su legislación fiscal. Anteriormente, el apartado 1 del precepto hacía referencia a la información “*necesaria*”. Según los Comentarios al artículo, dicho cambio se realizó para seguir la línea de lo establecido por el Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria y no para modificar los efectos del artículo. Sin embargo, para ROSEMBUJ existe una diferencia esencial entre lo que constituye una información necesaria y una información relevante: Mientras que la primera provoca una situación jurídica subjetiva fuerte, que configura la realización de un hecho lesivo para el Estado, la segunda establece una situación jurídica subjetiva débil, meramente instrumental que no prejuzga el daño al interés fiscal del Estado¹²⁷.

Ahora bien, para reunir el requisito de relevancia, la solicitud correspondiente deberá referirse a un obligado tributario en concreto, con lo cual se destaca que los Estados en ningún momento podrán utilizar este mecanismo para llevar a cabo investigaciones genéricas (*fishing expeditions*)¹²⁸. Sin embargo, es admisible el intercambio de datos relativos a la administración fiscal, tales como técnicas de análisis de riesgo o esquemas de evasión o elusión fiscal. Asimismo, se establece lo que se ha venido considerando como principio de subsidiariedad (*exhaustion rule*)¹²⁹, por el cual para que la información sea relevante, el Estado solicitante deberá haber agotado los medios con que cuenta dentro de su territorio sin haber podido obtener los datos.

En cuanto a la forma en que se transmite la información, el Comité de Asuntos Fiscales ha modificado sus Comentarios en el sentido de recomendar que el Estado requerido proporcione la información en la forma solicitada por el otro Estado, ya sea por medio de copias certificadas, declaraciones de testigos, u otro medio, si así lo permite su legislación interna o práctica administrativa¹³⁰.

¹²⁷ ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, Ediciones Universitat de Barcelona, Barcelona 2004, págs. 15-18 y 47-48.

¹²⁸ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 5, pág. 314.

¹²⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., “La cláusula de intercambio de información articulada en los convenios de doble imposición”, *op. cit.*, pág. 1029.

¹³⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 10.2, pág. 318. A este respecto, cabe mencionar que el Modelo de Convenio de EE.UU. (desde su versión en 1996 y la vigente publicada en 2006) establece expresamente en el artículo que regula el intercambio de información la obligación del Estado requerido de proporcionar los datos por medio de copias certificadas de documentos, si así lo permite su legislación interna.

Por otra parte, el alcance de este mecanismo de cooperación no se encuentra limitado por los artículos 1 y 2 del MC OCDE, con lo que los Estados podrán recurrir al intercambio de información para obtener datos de contribuyentes, sin importar su lugar de residencia o si los impuestos están comprendidos o no dentro del Convenio.

En lo que se refiere a las modalidades del intercambio de información¹³¹, los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE señalan que este puede llevarse a cabo de tres formas: a) automático, que implica un intercambio sistemático y continuo, correspondiente a un plan previo establecido por los Estados contratantes, el cual por lo general se refiere a datos relativos a rentas pasivas (dividendos, intereses y cánones)¹³²; b) espontáneo, que responde a circunstancias casuales, por ejemplo cuando un Estado ha obtenido en el curso de determinadas investigaciones datos que podrían ofrecer interés para el otro Estado; y, c) mediante requerimiento previo o rogado, cuando las autoridades competentes de un Estado se dirigen a las de otro para solicitar datos sobre un caso concreto, una vez agotadas las fuentes habituales de información previstas en su legislación interna. En todo caso, los Estados pueden llevar a cabo estas u otras formas de asistencia, tales como inspecciones fiscales simultáneas (auditorías conjuntas), la participación de autoridades fiscales en el territorio de otro Estado o intercambios sectoriales¹³³.

Por otra parte, el apartado 3 del art. 26 establece ciertas reglas que delimitan la obligación de los Estados de intercambiar información¹³⁴. Dentro de estos límites jurídicos al intercambio encontramos: 1) el requisito de reciprocidad; 2) el orden público; y, 3) el carácter confidencial de los datos.

¹³¹ En cuanto a las modalidades del intercambio, la OCDE ha publicado el *Manual para la Implementación de las Disposiciones sobre el Intercambio de Información con Fines Tributarios* (2006), en el cual analiza las diversas formas existentes para intercambiar información y aspectos prácticos para su realización y, en su caso, los diversos instrumentos o Recomendaciones elaborados en el marco de la organización para dicho fin. Disponible en www.oecd.org/ctp/eoi/manual (consultado el 12 de noviembre de 2010).

¹³² A este respecto, el Comité Fiscal de la OCDE ha elaborado una serie de Recomendaciones para implementar el intercambio automático, entre las que encontramos la firma de acuerdos basados en el Modelo de Protocolo de Acuerdo sobre Intercambio Automático de Información con Fines Tributarios [C(2001)21/FINAL], la utilización del Formato Magnético Estándar o el Formato de Transmisión Estándar, así como el Programa de conversión entre ambos formatos y la adopción de números de identificación fiscal para poder optimizar la eficacia del intercambio de información. Asimismo, en 2012, la OCE publica un informe sobre el funcionamiento del intercambio automático de información. *Vid.* OCDE, *Automatic Exchange of Information. What it is, how it works, benefits, what remains to be done*. Disponible en http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/AEOI_FINAL_with%20cover_WEB.pdf (consultado el 12 de agosto de 2012).

¹³³ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párrs. 9 y 9.1, pág. 316-317.

¹³⁴ En esta actualización se dividió el contenido del apartado 1 y se reenumeró el apartado 2.

1) El principio de reciprocidad [Art. 26.3, incisos a) y b)].

Según el mismo, los Estados no se encuentran obligados a proporcionar información, bien cuando esto se traduzca en la adopción de medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado; bien cuando no se pueda obtener conforme a su legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de la del otro Estado. Esto es, que el Estado requerido no se encuentra obligado a adoptar medidas que el Estado solicitante no pueda adoptar o que, aún tratándose de actuaciones legalmente posibles, no constituyan una práctica administrativa normal¹³⁵. Conforme a los Comentarios al artículo, la información recabada mediante una práctica administrativa normal es aquella en poder de las autoridades fiscales o la que estas pudieran obtener mediante un procedimiento normal de liquidación del impuesto, incluyendo investigaciones especiales o un examen a la contabilidad del contribuyente o de terceros (principio de autonomía procedimental)¹³⁶.

Para LÓPEZ FEITO, el requisito de reciprocidad jurídica consagra “(...) una especie de obligación mínima, por la cual un Estado no está obligado a suministrar una asistencia más amplia que la que el otro Estado estaría dispuesto a proporcionar en su territorio”¹³⁷. En este sentido se ha venido considerando como un mínimo común denominador, mediante el cual se evita que el Estado requirente se pueda beneficiar de la normativa del otro Estado y así obtenga información que no pueda obtener en el marco de su propia legislación o práctica administrativa¹³⁸.

En relación con la aplicación de este principio encontramos lo que se suele denominar *reciprocidad práctica o de hecho*, entendida como la existencia de ciertas circunstancias que podrían obstaculizar y, en algunos casos, anular el intercambio efectivo de información. Desde este punto de vista, en el caso de intercambios de información previa solicitud, los datos que se envíen se basarán en la forma en que el Estado requirente haya, a su vez,

¹³⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 16, pág. 322.

¹³⁶ *Vid. Supra*, Ref. 102.

¹³⁷ LÓPEZ FEITO, F., “Guía de la OCDE sobre el intercambio de información fiscal entre Estados”, *Cuadernos de Formación*, núm. 24, Inspección de Tributos, 1993, pág. 4.

¹³⁸ *Vid. BAVILA, A., “Some issues on the Exchange of information between revenue authorities”, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. I, núm. 2, 2001, pág. 291; CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., págs. 161-168; GANGEMI, B., “International mutual assistance through exchange of information”, IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVb, Kluwer, The Netherlands, 1990, pág. 156; VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1430 y ss.*

colaborado en intercambios anteriores¹³⁹. En todo caso, el Comité de Asuntos Fiscales se ha decantado por una interpretación amplia de este principio de reciprocidad dado que, con las marcadas diferencias existentes en las normativas o en las prácticas de los Estados, la aplicación estricta de este principio resultaría en un intercambio de información prácticamente nulo¹⁴⁰.

2) El orden público [Art. 26.3, inciso c)].

De acuerdo con el mismo, los Estados no se encuentran obligados a llevar a cabo intercambios de información cuando esto signifique contravenir principios jurídicos sustantivos o esenciales que, por lo general, se encuentran plasmados en la Constitución del país¹⁴¹. Por ejemplo, en el caso de investigaciones motivadas por persecuciones políticas o religiosas.

Para VOGEL se debe considerar, por un lado, la forma y el objetivo del procedimiento impositivo para el cual se solicita la información; y, por otro lado, los valores fundamentales de la legislación nacional del Estado requerido. Así, un caso sería contrario al orden público si la prestación de asistencia resultara en una discrepancia intolerable con la concepción básica de justicia de dicho país¹⁴². En esta tesitura, esta limitante debe ser interpretada estrictamente, y únicamente en cuanto a materias que afecten directamente a la soberanía de un Estado, para que no se convierta en otro obstáculo al intercambio de información¹⁴³.

3) Carácter confidencial de la información [Art. 26.3, inciso c)].

Por último, el Estado requerido no está obligado a suministrar información que revele un secreto comercial, gerencial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, con lo cual se pretende proteger al contribuyente implicado en el ámbito económico. Conforme a los Comentarios al artículo, este tipo de información se refiere a “(...) hechos o circunstancias

¹³⁹ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Fiscalidad internacional e intercambio de información”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2001, págs. 495-496.

¹⁴⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 15, pág. 321.

¹⁴¹ BAVILA, A., “Some issues on the Exchange of information between revenue authorities”, *op. cit.*, pág. 294.

¹⁴² VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1444.

¹⁴³ GARCÍA PRATS, F. A., “Exchange of Information under Article 26 of the UN Model Tax Convention”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 53, núm. 12, 1999, pág. 545.

que son de considerable importancia económica y que pueden ser explotados prácticamente y cuyo uso no autorizado puede causar graves daños o pérdidas financieras”¹⁴⁴.

Dentro de la información considerada como parte del secreto profesional se encuentran las comunicaciones entre abogados y otros representantes legales y sus clientes, dentro de los límites que establezca la legislación interna de los Estados. Sin embargo, dicha protección no cubre los documentos y archivos que se encuentren en poder de estas personas con el solo objeto de evitar su revelación. Asimismo, no se incluyen en este tipo de información los datos sobre la dirección o beneficiario efectivo de personas jurídicas¹⁴⁵.

En caso de que se presenten alguna de las tres limitantes antes señaladas, nos encontraremos ante un intercambio discrecional, en el cual el Estado requerido puede decidir atender o no la solicitud, salvo que su legislación interna disponga lo contrario, por lo que los intercambios discrecionales son “(...) aquellos en los que concurriendo todos los presupuestos que dotan a un requerimiento del carácter obligatorio reúnen al mismo tiempo una condición que excluye tal obligatoriedad pero no impide que tengan lugar en el marco del Convenio”¹⁴⁶.

Por otra parte, en virtud de las notables diferencias en la regulación nacional del carácter confidencial o secreto de los datos de los contribuyentes, el MC OCDE prevé que toda información que se intercambie por este medio deberá ser considerada como secreta, creando una norma de secreto tributario internacional¹⁴⁷, independientemente de los procedimientos previstos en su legislación interna¹⁴⁸, de tal manera que aunque dichas diferencias resultaran en un nivel de protección muy diverso en el Estado receptor, esto se vería compensado por las normas convencionales que regulan la utilización de la información¹⁴⁹.

¹⁴⁴ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 19.2, pág. 323.

¹⁴⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 19.3, pág. 323.

¹⁴⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada”, en RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A. (Dir.), *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 453.

¹⁴⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *op. cit.*, pág. 786.

¹⁴⁸ En el supuesto de que puedan comunicarse secretos industriales y comerciales, algunos países, como los EE.UU. y Alemania, exigen incluso garantías suplementarias de confidencialidad mediante acuerdos informales (*confidentiality agreements*). CALDERÓN CARRERO, J. M., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *op. cit.*, pág. 455.

¹⁴⁹ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, págs. 1414-1415.

Así, la cláusula sobre intercambio del MC OCDE afecta, en primer lugar, a las personas que pueden tener acceso a la información. Por ende solo podrá ser comunicada a las personas o autoridades, incluidos tribunales y órganos administrativos, encargadas del establecimiento, de la recaudación, así como de la resolución de recursos derivados de los impuestos contemplados por el Convenio. Asimismo, incluye al contribuyente, a su asesor y testigos, así como a los órganos encargados de la supervisión de las autoridades fiscales y administrativas. Sin embargo, el Estado requirente no podrá intercambiar la información con terceros Estados, a menos que se prevea expresamente en los convenios bilaterales (intercambios triangulares)¹⁵⁰. En segundo lugar, los datos obtenidos solo podrán ser utilizados para las mencionadas actuaciones, así como revelarse en el curso de audiencias públicas, vistas orales o sentencias. Por su parte, los Comentarios al artículo contemplan la posibilidad de incluir dentro de un convenio bilateral la facultad de los Estados para compartir la información recibida con otras autoridades, judiciales o administrativas, encargadas de materias de alta prioridad, tales como el combate del blanqueo de dinero, de la corrupción o del terrorismo.

Por otra parte, encontramos una de las modificaciones más importantes al artículo 26 MC OCDE en la adición del apartado 4, que establece expresamente la obligación para el Estado requerido de suministrar la información solicitada aunque no existiera un interés fiscal propio. Así, el Estado requerido se encuentra obligado a proporcionar la información, ya sea que esta se encuentre en sus archivos, ya sea que deba adoptar alguna de las medidas existentes dentro de su legislación interna para obtener datos del propio sujeto investigado o de terceros¹⁵¹.

Asimismo, se añade un apartado 5 que establece que los Estados contratantes no podrán rehusar el intercambio de información aduciendo que los datos se encuentran en poder de un banco u otra institución financiera, es decir, protegidos por normas de secreto bancario¹⁵². La adición de este párrafo responde a la tendencia adoptada en el marco de la competencia fiscal lesiva (que analizaremos más adelante). Del mismo modo, un Estado no podrá rehusar la provisión de información en virtud de que esta se encuentre en poder de personas actuando en

¹⁵⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párrs. 12, 12.1. y 12.2, pág. 319.

¹⁵¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La cláusula de intercambio de información articulada en los convenios de doble imposición", *op. cit.*, pág. 780.

¹⁵² Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 19.11, págs.325-326.

calidad de agencia o fiduciario, ni porque se trate de datos relativos a la propiedad de una compañía, sociedad, fundación o entidades similares¹⁵³.

h) Actualización del MC OCDE de 2008.

La regulación del intercambio de información no sufrió ninguna modificación en la actualización del modelo de 2008. Por otra parte, dentro de las novedades más importantes presentadas en esta revisión se encuentra la realizada al texto del artículo 25, en el que se añade un quinto párrafo que prevé un mecanismo de arbitraje obligatorio al que pueden recurrir las personas en el supuesto de que no se alcance una solución mediante el procedimiento amistoso, en un plazo de dos años contado a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante. Por su parte, los Comentarios al artículo contienen un ejemplo de modelo de acuerdo de arbitraje que pueden adoptar las autoridades competentes, basado en la opinión de terceras partes independientes.

Con respecto a los Comentarios al Modelo, se realizaron modificaciones en relación con: el concepto de sede de dirección efectiva; la definición de cánones y cuestiones interpretativas sobre la distribución de software; la aplicación e interpretación del artículo 24 sobre no discriminación; la atribución de beneficios a establecimientos permanentes; los establecimientos permanentes de servicios¹⁵⁴.

i) Actualización del MC OCDE de 2010.

La única modificación en materia de intercambio de información realizada durante la actualización al modelo de 2010, fue la eliminación de las reservas realizadas por los Estados al art. 26.

¹⁵³ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párrs. 19.12 y 19.13, pág. 326.

¹⁵⁴ Para consultar las modificaciones que se realizaron al MC OCDE en el 2008, *vid.* ARNOLD, B. J., "The 2008 update of the OECD Model: An introduction", *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, núm. 5/6, 2009; RODRÍGUEZ-RODA RUISÁNCHEZ, E., y SOTELO TESIS, C., "Principales novedades de la actualización de 2008 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición", *Cuadernos de Formación*, vol. 10/2010, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en www.ief.es (consultado el 25 de agosto de 2010); RUSSO, R., "The 2008 OECD Model: An overview", *European Taxation*, vol. 48, núm. 9, 2008.

Por otra parte, fuera del art. 26, una de las modificaciones más importantes introducidas es la adopción de una nueva versión del art. 7 (Beneficios Empresariales) y de sus Comentarios, con objeto de reflejar los trabajos del Comité de Asuntos Fiscales sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes¹⁵⁵. Igualmente, se modificaron los Comentarios al Modelo en lo que se refiere al otorgamiento de los beneficios de los tratados fiscales en relación con los ingresos obtenidos por medio de instrumentos de inversión colectiva¹⁵⁶, por entidades de propiedad estatal, y en algunas transacciones de telecomunicaciones transfronterizas. Asimismo, se modifican los Comentarios al art. 15 (Ingresos sobre el Empleo), en relación con la aplicación de los tratados a aquellos trabajadores que trabajan en un país extranjero por períodos cortos de tiempo¹⁵⁷.

j) Modificación del art. 26 del MC OCDE de 2012.

El 17 de julio de 2012 el Consejo de la OCDE aprobó una nueva modificación del art. 26 del MC OCDE¹⁵⁸. La actualización es el resultado de las conclusiones alcanzadas durante la Conferencia de Oslo sobre tributación y crimen (*Oslo Dialogue Initiative*), que se realizó en dicha ciudad en marzo de 2011. El objetivo de dicha reunión fue encontrar formas efectivas de lucha contra los crímenes financieros, la evasión fiscal y otros flujos ilícitos a través de una mejor cooperación internacional.

En este contexto, se modificó el apartado 2 del art. 26 del MC OCDE y los respectivos Comentarios, con el fin de ampliar la utilización de la información obtenida a través del intercambio. Para ello se adopta la redacción que se encontraba prevista anteriormente por los Comentarios (párr. 12.3), para efectos de permitir la utilización de la información para fines no tributarios. En este sentido, se deben reunir dos condiciones: a) que dicho uso esté

¹⁵⁵ Vid. OCDE, *Revised Discussion Draft of a new Article 7 of the OECD Model Tax Convention*, (24 de noviembre de 2009 al 21 de enero de 2010), Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/44104593.pdf> (consultado el 2 de julio de 2012); OCDE, *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, (22 de julio de 2010), Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/45689524.pdf> (consultado el 2 de julio de 2012).

¹⁵⁶ Vid. OCDE, *The granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles*, (23 de abril de 2010), Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/45359261.pdf> (consultado el 2 de Julio de 2012).

¹⁵⁷ Vid. OCDE, *Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15*, (12 de marzo de 2007), Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/38236197.pdf> (consultado el 2 de julio de 2012).

¹⁵⁸ Vid. OCDE, *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, 17 de Julio de 2012. Disponible en [http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/latestdocuments/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/latestdocuments/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf) (consultado el 26 de julio de 2012)

permitido por la legislación de ambos Estados; y b) que la autoridad competente del Estado que suministra la información lo autorice. Para estos efectos, el Estado receptor deberá informar específicamente al otro Estado sobre los fines a los cuales quiere destinar la información, y confirmar que su legislación lo permite. Por su parte, la autoridad competente del otro Estado autorizará por lo general dicho uso, siempre que la información puede ser utilizada para fines similares en ese país. Asimismo, los Comentarios prevén una redacción alternativa en el caso de que deseen ampliar los usos de la información, requiriendo la autorización por escrito del Estado que suministra la información, y atendiendo a los términos previstos en un tratado sobre asistencia existente entre los Estados¹⁵⁹.

Por otra parte, se llevan a cabo varios cambios a los Comentarios del art. 26, de índole fundamentalmente aclaratoria. Así, en el caso del término *relevancia previsible*. Para que un intercambio rogado reúna este requisito, debe existir una posibilidad razonable de que la información requerida resulte relevante a la investigación. Una novedad que nos parece de gran interés es el papel que se le otorga al Estado requirente para determinar la relevancia. En este sentido, los Comentarios señalan que una vez que el Estado requirente haya presentado una explicación sobre la pertinencia de la información solicitada, el Estado requerido no podrá oponerse al intercambio de información por creer que esta no es pertinente. En todo caso, los Comentarios recomiendan que las autoridades competentes realicen las consultas necesarias para aclarar cualquier situación en relación con la determinación de la relevancia de los datos¹⁶⁰.

Además, en cuanto a la interpretación del requisito de la relevancia previsible, recordemos que dicha condición busca implementar el intercambio de información más amplio posible, sin que esto signifique que los Estados puedan llevar a cabo investigaciones genéricas (*fishing expeditions*). Al respecto, los Comentarios introducen una nueva definición donde se refieren a las mismas como “(...) solicitudes especulativas que no tienen una conexión aparente con una investigación en curso”. Asimismo, aclaran que no se considerará una investigación necesariamente como genérica a pesar de que no se cuente con el nombre y/o dirección del contribuyente investigado o de la persona que detenta la información, siempre

¹⁵⁹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 12.3, pág. 11.

¹⁶⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 5, pág. 3.

que el Estado requirente proporcione los elementos suficientes que permitan su identificación¹⁶¹.

También en lo que se refiere a la relevancia previsible de los datos, los Comentarios señalan una serie de elementos que deberá proporcionar el Estado requirente cuando se trate de solicitudes de información relativas a grupos de contribuyentes, en virtud de la mayor dificultad para demostrar dicha relevancia. Así, el Estado requirente deberá presentar: a) una descripción detallada del grupo, así como de los hechos y circunstancias específicas que originan el requerimiento; b) una explicación sobre la legislación aplicable; c) una explicación de las razones por las que el Estado requirente cree que los contribuyentes integrantes del grupo han incumplido dicha norma, sobre una base fáctica clara; y d) la forma en que la información solicitada puede contribuir en la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del grupo¹⁶².

Otra de las modificaciones más importantes que se realiza en los Comentarios es la inclusión de una redacción alternativa para aquellos Estados que deseen implementar plazos de tiempo concretos para la realización del intercambio. Así, establece el plazo máximo de dos meses para el suministro de la información requerida cuando los datos ya se encuentren en poder del Estado requerido. En caso de que el Estado requerido no cuente con estos, la información deberá ser remitida al otro Estado a más tardar dentro de un plazo de seis meses contados a partir de la recepción del requerimiento. En todo caso, los Comentarios señalan la posibilidad de que las autoridades competentes acuerden casuísticamente dichos plazos. No obstante, si el Estado requerido no puede suministrar la información dentro de los plazos previstos, en virtud de impedimentos legales (por ejemplo, retrasos ocasionados por recursos interpuestos por el contribuyente), no se considerará que sea contrario al convenio. Asimismo, se aclara que no podrá objetarse la utilización de la información intercambiada por el hecho de que esta se haya intercambiado fuera de plazo¹⁶³.

Por otra parte, en cuanto a la confidencialidad de la información, los Comentarios aclaran que la confidencialidad de los datos también resulta aplicable a la solicitud enviada por el Estado requirente. En todo caso, el Estado requerido podrá revelar únicamente la información

¹⁶¹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párrs. 5 y 5.1., págs. 3-4.

¹⁶² Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 5.2, pág. 4.

¹⁶³ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 10.4, 10.5 y 10.6, págs. 9-10.

necesaria para obtener la información, pero sin frustrar los esfuerzos del otro Estado. No obstante, se podrá revelar el contenido de dicha solicitud en los procedimientos judiciales conforme a la legislación del Estado requerido, a menos que el Estado requirente estipule lo contrario. En todo caso, cuando el Estado requerido considere que el otro Estado no cumple con sus obligaciones en la materia, podrá suspender la prestación de asistencia. De ser necesario, los Estados podrán celebrar acuerdos específicos que regulen la confidencialidad de la información intercambiada¹⁶⁴.

Asimismo, se modifican los Comentarios para aclarar que el principio de reciprocidad será aplicable a aquellas situaciones en las que un Estado contratante lleve a cabo medidas que no se encuentren normalmente previstas por su legislación o práctica administrativa para obtener información bancaria. Esto es, dicho Estado tendrá derecho a solicitar información similar del otro Estado contratante¹⁶⁵.

Finalmente, en relación con el apartado 4 del art. 26 del MC OCDE, que establece la obligación del Estado requerido de suministrar la información solicitada sin importar que esta sea necesaria o no para efectos tributarios internos, se modifican los Comentarios para dejar claro que el Estado requerido se encuentra obligado a obtener dicha información a pesar de que existan limitaciones para obtenerla para efectos internos (por ejemplo, cuando hayan caducado las facultades de comprobación de las autoridades tributarias). Sin embargo, los Estados contratantes no se encuentran obligados al intercambio cuando a pesar de haber realizado medidas para obtener la información, no se puede acceder a esta en virtud de que ha expirado el periodo obligatorio de conservación. Al respecto, los Estados contratantes deberán asegurarse de que se prevea un periodo de conservación de la contabilidad y documentos de cinco años o más¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 11, pág. 10.

¹⁶⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 15, pág. 12.

¹⁶⁶ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 19.7, págs. 15-16.

CUADRO 1. ARTÍCULO 26 MC OCDE 1963-2005.

| MC OCDE 2005 | MC OCDE 2000 | MC OCDE 1977 | MC OCDE 1963 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información <i>previsiblemente pertinente</i> para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o <i>para administrar y exigir</i> lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2. | 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a <i>los impuestos de cualquier tipo y descripción exaccionados en nombre de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o autoridades locales</i> , en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por <i>los artículos 1 y 2</i> . Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado y solo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) <i>encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos a los que hace referencia la primera frase</i> , de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. | 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo <i>no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1</i> . Las informaciones <i>recibidas por un Estado contratante</i> serán mantenidas secretas <i>en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado</i> y solo se comunicarán a las personas o autoridades (<i>incluidos los tribunales y órganos administrativos</i>) involucradas en la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, <i>de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</i> | Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio y el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el presente Convenio, en la medida en que la imposición prevista en el mismo sea conforme al presente Convenio. La información que <i>sea intercambiada de este modo</i> será mantenida secreta y <i>no se revelará a cualquier persona o autoridades distintas a aquellas encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos</i> comprendidos en el Convenio. |
| 2. La información recibida por un Estado contratante <i>en virtud del apartado 1</i> será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y solo se desvelará a las personas o autoridades | | | |

CUADRO 1. ARTÍCULO 26 MC OCDE 1963-2005.

| | | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace <i>referencia el apartado 1</i> , de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos <i>o de la supervisión de las funciones anteriores</i> . Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. | | | |
| <p>3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> | <p>2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> | <p>2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar <i>a un Estado contratante</i> a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> | <p>2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a uno de los Estados contratantes a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;</p> <p>b) suministrar información (<i>particulars</i>) que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> |
| 4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente | | | |

CUADRO 1. ARTÍCULO 26 MC OCDE 1963-2005.

| | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|
| <p><i>artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</i></p> | | | |
| <p><i>5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</i></p> | | | |

Fuente: Elaboración propia.

3.3. LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE PAÍSES DESARROLLADOS Y PAÍSES EN DESARROLLO.

3.3.1. Evolución.

Hasta 1965 solo se había concertado un número relativamente pequeño de tratados fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Dicha situación fue puesta de manifiesto por el Comité Fiscal de la OCDE, que reconoció que los acuerdos concluidos entre países desarrollados en muchas ocasiones no resultaban apropiados para las negociaciones con un país en desarrollo¹⁶⁷.

En esta tesitura, son varias las razones de interés por parte de estos últimos países a la hora de concluir tratados fiscales. Así, los CDIs celebrados por un país en desarrollo deben responder a su necesidad de mitigar la doble imposición para conseguir un mayor flujo de inversión extranjera, incrementando así sus limitados recursos de capital y, en consecuencia, acortando su brecha económica¹⁶⁸. En la misma dirección, la celebración de este tipo de tratados ayuda a promover la inversión, al reducir la incertidumbre en cuanto al tratamiento fiscal que recibirá, representando al mismo tiempo el compromiso de los gobiernos de superar las diferencias existentes y adoptar las normas internacionales sobre comercio e inversión¹⁶⁹.

De este modo, los trabajos realizados en el marco de la ONU se inician tras el reconocimiento por parte del ECOSOC de la conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. Tras su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967, se creó un año después el Grupo de Expertos en Tratados Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo¹⁷⁰, el cual se encargaría de analizar los medios para alcanzar dicho objetivo.

¹⁶⁷ ONU, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, op. cit., Introducción, párr. 3.

¹⁶⁸ QURESHI, N. M., "Tax Treaty Needs of Developing Countries", en *UN Draft Model Taxation Convention* (Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd Congress of the IFA), International Fiscal Association, Rotterdam, 1979, pág. 32.

¹⁶⁹ LONCAREVIC, I., "Economic Relevance of Double Taxation Conventions", op. cit., pág. 32 y ss.

¹⁷⁰ Compuesto por funcionarios y expertos, designados según el criterio de capacidad personal, de una pluralidad de países: Argentina, Chile, la República Federal Alemana, Francia, Ghana, India, Israel, Japón, los Países Bajos, Noruega, Paquistán, Filipinas, Sudán, Suiza, Túnez, Turquía, Reino Unido y EEUU. En 1972 se añadió un experto de Sri Lanka y en 1973 otro de Brasil. Por otra parte, El ECOSOC modificó la denominación del Grupo en dos ocasiones. La primera, mediante la resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, donde pasa a llamarse Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación

Entre 1968 y 1977 este Grupo formuló una serie de directrices para la negociación de acuerdos bilaterales, las cuales figuran en el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (en adelante, Manual ONU), publicado en 1979. Dentro de los temas analizados encontramos directrices sobre precios de transferencia y un inventario de posibles mecanismos de intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de tratados fiscales. En 1978, como corolario de la labor realizada por el Grupo de Expertos con respecto a la formulación de directrices, así como para lograr una mayor uniformidad en los tratados bilaterales, el ECOSOC adoptó la Decisión 1978/14, en la que planteó como nuevo objetivo para este Grupo la elaboración de un proyecto de modelo de convenio bilateral.

Consecuentemente, la Secretaría de la ONU publicó el proyecto de convención modelo¹⁷¹, compuesto por artículos que reproducen las directrices formuladas por el Grupo de Expertos, así como por comentarios que recogían las opiniones del Grupo. Asimismo, se incluyeron los Comentarios del MC OCDE de 1977, en virtud de que este modelo constituyó la principal referencia para el Grupo, que decidió adoptarlo tanto por los conocimientos técnicos adquiridos por la OCDE en la materia como por cuestiones prácticas, ya que sus países miembros lo utilizaban en la negociación de acuerdos, no solo entre sí, sino también con países en desarrollo. En la misma línea, se aprovechó la estructura como tratado del MC OCDE como base a partir de la cual poder incluir modificaciones en la distribución de los derechos de gravamen¹⁷².

En 1979, el Grupo de Expertos aprobó el texto final del Modelo y de sus Comentarios, con lo cual en 1980 se publicó como Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (en adelante, MC ONU). Con esta publicación se marca una nueva etapa en los intentos para estandarizar el enfoque internacional del problema de la eliminación de la doble imposición sobre la renta, partiendo

Internacional en Cuestiones Fiscales. La segunda, mediante resolución 2004/69 (doc. E/2004/L.60), del 11 de noviembre de 2004, pasando a denominarse Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación.

¹⁷¹ Fiscal and Financial Branch of the Department of International Economic and Social Affairs of the UN Secretariat.

¹⁷² WIDMER, M., "Basic Differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention", en *UN Draft Model Taxation Convention* (Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd Congress of the IFA), International Fiscal Association, Rotterdam, 1979, pág. 12.

de la base del MC OCDE, cuya estructura representaba un modelo más universal y cuya mayoría de elementos no eran objeto de controversia¹⁷³.

Por otra parte, mediante la resolución 1980/13, del 28 de abril de 1980, el ECOSOC modificó la denominación del Grupo por Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones Fiscales y amplió su objetivo. Esto es, además de dedicarse al estudio de los tratados fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, se encargaría de buscar formas de mejorar la cooperación fiscal internacional más en general.

En los años noventa, el Grupo Ad Hoc reconoció las grandes transformaciones en el entorno económico, financiero y fiscal internacional, así como la aparición de nuevos instrumentos financieros y regímenes de precios de transferencia, el aumento de paraísos fiscales y los efectos de la globalización en las relaciones económicas internacionales¹⁷⁴. A su vez, el MC OCDE había sido objeto de revisiones y actualizaciones en 1992, 1994, 1995 y 1997, por lo que en 1997 se creó un grupo de trabajo encargado de la revisión y actualización del MC ONU, cuya versión final fue publicada en 2001¹⁷⁵.

De esta manera, el MC ONU pretende constituir un modelo de convenio en el que se establezcan las reglas de imposición conforme a los principios de la fuente y de la residencia, concediendo sin embargo más importancia al primero en comparación con el MC OCDE. Así, se basa en la premisa del reconocimiento por el país de la fuente, donde: a) la imposición sobre la renta de capital extranjero será sobre una base neta, esto es, se considerarán los gastos atribuibles a la obtención de dicha renta; b) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones; y, c) tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital. En todo caso, siguiendo al MC OCDE, el país de residencia será el encargado de aplicar las medidas para evitar la doble imposición, ya sea mediante el descuento del impuesto extranjero, ya sea mediante exenciones¹⁷⁶.

¹⁷³ COLLINS, M. H., "The United Nations Model Double Taxation Convention", *Tax Planning International Review*, vol. 8, núm. 8, 1981, pág. 13.

¹⁷⁴ Para consultar las discusiones del Grupo durante su octava reunión en relación a temas como los paraísos fiscales e intercambio de información y los precios de transferencia, *vid.* WIJNEN, W. F., "Towards a New UN Model?", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, núm. 3, 1998.

¹⁷⁵ Introducción del MC ONU 2001, párr. 11.

¹⁷⁶ Introducción del MC ONU 2001, párr. 17.

En el curso de los años, el MC ONU se ha convertido en un importante instrumento en la negociación de tratados tributarios, tal y como lo demuestra el hecho de que muchos países hayan adoptado sus principios a la hora de negociar, no solo en convenios firmados entre países en desarrollo sino también entre países desarrollados¹⁷⁷. Sin embargo, cabe subrayar que el MC ONU repite básicamente el contenido del MC OCDE, con 27 modificaciones muy específicas¹⁷⁸.

Por otra parte, dada la forma de organización y trabajo del Grupo encargado de los trabajos en esta materia, la actualización y revisión del modelo ha sido más lenta que la llevada a cabo en el marco de la OCDE. Así, el 15 de marzo de 2012 se publicó oficialmente la actualización del MC ONU finalizada en 2011 (en adelante MC ONU 2011), y que a continuación analizaremos¹⁷⁹.

3.3.2. El MC ONU y el intercambio de información¹⁸⁰.

Para llevar a cabo el análisis de la disposición que regula el intercambio de información en el MC ONU, debemos partir de que esta reproduce en su mayoría el contenido del texto correspondiente del MC OCDE, por lo que centraremos este apartado en las diferencias existentes entre ambos.

El artículo 26 del MC ONU ha sido objeto de gran atención a lo largo de la evolución y desarrollo del MC ONU. Ya a partir de las directrices publicadas en 1975, el Grupo de Expertos recomendaba ampliar el ámbito de aplicación de la cláusula sobre intercambio de información prevista por el MC OCDE de 1963. De esta forma, se agregó a la reproducción del artículo del MC OCDE una referencia explícita del objeto del intercambio, esto es, su utilización para la prevención del fraude y evasión fiscales¹⁸¹. Entonces, para GARCÍA PRATS, del apartado 1 del artículo se desprende claramente la doble finalidad del intercambio de

¹⁷⁷ Lo anterior se desprende del análisis de los tratados tributarios que hasta 1997 contienen disposiciones previstas por el MC ONU. Vid. WIJNEN, W. F. y MAGENTA, M., "The UN Model in Practice", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12, 1997.

¹⁷⁸ Vid. KOSTERS, B., "The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 10, núms. 1-2, 2004; WIJNEN, W. F., "Towards a New UN Model?", *op. cit.*, pág. 143.

¹⁷⁹ El texto del MC ONU 2011 se encuentra disponible en http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (consultado el 24 de agosto de 2012).

¹⁸⁰ El texto del art. 26 del MC ONU sufrió modificaciones mínimas en su redacción en la revisión de 2001. Para consultar el precepto, vid. Cuadro 2. Artículo 26 MC ONU 1980-2011, págs. 69-70.

¹⁸¹ PITA, C., "Exchange of information between the Tax Administrations", en CIAT, *Combating Tax Abuse and Fraud* (CIAT Technical Conference, Venecia, 1993), pág. 292.

información. En primer lugar, lograr la correcta aplicación de las disposiciones del CDI; y, en segundo lugar, servir de mecanismo para la aplicación de la normativa interna que no sea contraria al Convenio, en particular para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional¹⁸².

A su vez, destaca la importancia de la participación de las autoridades fiscales para dicho propósito, que gozan de la facultad de realizar consultas mediante las cuales acuerden las técnicas necesarias para desarrollar e implementar el intercambio de información. La inclusión expresa de dicha facultad en el texto del artículo es la clave del enfoque del Grupo, ya que subraya la importancia de las autoridades competentes en el funcionamiento de este mecanismo¹⁸³.

Por otra parte, como sucede en el MC OCDE, se prevé la confidencialidad de la información obtenida. Sin embargo, el acceso restringido a la información solo será aplicable “(...) *si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique*”. De lo anterior podemos concluir que la obligación de confidencialidad prevista por el MC ONU es menos restrictiva en cuanto al acceso y utilización de la información¹⁸⁴.

En cuanto a la interpretación del artículo, la ONU hace suyos los Comentarios realizados por la OCDE, ya que reconoce que el precepto adoptado en el MC ONU reproduce básicamente aquel. Sin embargo, precisa las modificaciones de fondo ya mencionadas. Asimismo, los Comentarios al artículo nos remiten a las directrices contenidas en el Manual ONU para alcanzar los acuerdos necesarios para implementar el intercambio de información. Estas directrices adoptan la forma de una lista, la cual no pretende ser exhaustiva sino tan solo una enumeración de sugerencias por las que pueden optar las autoridades competentes¹⁸⁵.

Igualmente, los Comentarios contienen un análisis de las diversas modalidades o formas en las que se puede llevar a cabo el intercambio, así como diversos factores a considerar para su implementación, por ejemplo: los conceptos que pueden incluirse en un intercambio

¹⁸² GARCÍA PRATS, F. A., “Exchange of information under article 26 of the UN Model Tax Convention”, *op. cit.*, págs. 542-543.

¹⁸³ Comentarios al art. 26 MC ONU 2001, párr. 1, pág. 378.

¹⁸⁴ GARCÍA PRATS, F. A., “El Intercambio de Información en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas. El Artículo 26”, UNPAN, 1999. Disponible en <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002459.pdf> (consultado el 1 de septiembre de 2010).

¹⁸⁵ Comentarios al art. 26 MC ONU 2001, párrs. 3 y 4, págs. 379-381.

automático, los aspectos operacionales, o los factores que debe considerar el país receptor. Dentro de las modalidades analizadas encontramos la transmisión habitual o automática, la transmisión en respuesta a solicitudes concretas, y la transmisión de información a iniciativa discrecional del país transmisor.

Finalmente, los Comentarios incluyen un apartado que analiza el empleo de consultas entre autoridades competentes para determinar los procedimientos necesarios para articular el intercambio de información, así como para resolver dificultades concretas y problemas o situaciones imprevistas o para llevar a cabo exámenes periódicos de las operaciones efectuadas conforme a este mecanismo¹⁸⁶.

3.3.3. Actualización del MC ONU de 2011¹⁸⁷.

El texto del art. 26, y sus Comentarios, previsto por el MC ONU 2011 fue aprobado durante la cuarta sesión anual del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU en 2008, y cuyas principales modificaciones comentaremos a continuación¹⁸⁸.

En general, el artículo sobre intercambio de información adopta el texto del MC OCDE vigente a partir de 2005, manteniendo la mayoría de las diferencias que lo caracterizaban desde 1980. En esta tesitura, los Comentarios al artículo destacan la relevancia de los Comentarios de la OCDE a la hora de interpretar la disposición. Sin embargo el intercambio previsto por el MC ONU pretende ser mucho más amplio que aquel dispuesto por el MC OCDE¹⁸⁹. Asimismo, los Comentarios señalan específicamente las modificaciones adoptadas, su objetivo y su interpretación. De este modo, algunos cambios se realizaron para aclarar ciertas cuestiones, expandir el ámbito de aplicación del artículo o limitar las excepciones a la obligación al intercambio. Sin embargo, el determinar si los cambios implican modificaciones de fondo o únicamente son para efectos aclaratorios dependerá de la práctica previa de los Estados¹⁹⁰.

¹⁸⁶ Vid. Comentarios al art. 26 MC ONU 2001, párrs. 22-25, págs. 397-403.

¹⁸⁷ Para consultar el texto del art. 26 del MC ONU 2011, *vid.* Cuadro 2. Artículo 26 MC ONU 1980-2011, págs. 67-69.

¹⁸⁸ Versión disponible en la página web del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación <http://www.un.org/esa/ffd/tax/> (consultado el 1 de septiembre de 2010).

¹⁸⁹ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párr. 1.2, pág. 435.

¹⁹⁰ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párr. 4, pág. 436.

En esta tesitura, encontramos que una de las diferencias aún existente en el texto del artículo es que el apartado 1 del artículo prevé la obligación de intercambiar información que sea útil en la prevención de la evasión o elusión fiscal. Esta finalidad del intercambio ya se encontraba prevista en las versiones anteriores del MC ONU. Sin embargo, algunos Estados, especialmente países en desarrollo, desearon aclararlo en el texto y así coadyuvar a la correcta interpretación del precepto, en el sentido de que el combate a la elusión fiscal resultara un aspecto importante de la asistencia mutua, en virtud de que algunas formas de planificación fiscal se encuentran tan cercanas a la evasión que un Estado contratante podría no saber con certeza si la información que requiere se refiere a un caso de evasión o elusión hasta contar con la información¹⁹¹.

A su vez se modificó la estructura del texto del artículo, añadiendo el apartado 6 (anteriormente se encontraba previsto en la parte final del apartado 1), en el cual se faculta a las autoridades competentes para realizar consultas para desarrollar los métodos y técnicas necesarias para llevar a cabo el intercambio de información. Por otra parte, en cuanto a las modificaciones adoptadas siguiendo el MC OCDE, se dividió el contenido del apartado 1 en dos apartados para efectos de claridad. Asimismo, en consonancia con el MC OCDE, se incluyeron en el texto del artículo el apartado 4 (relativo a la eliminación del interés nacional) y el apartado 5 (relativo a la eliminación del secreto bancario como límite al intercambio), por lo que los Comentarios de la OCDE resultan completamente aplicables en su interpretación¹⁹².

Asimismo, una de las modificaciones sustantivas introducidas en el precepto la encontramos en el apartado 1 del precepto, que establece la posibilidad de intercambiar datos sin estar sujeta a la restricción del art. 2¹⁹³. Esto es, que la información puede referirse a impuestos de cualquier naturaleza o denominación que sean percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio.

Por otra parte, el MC ONU adopta el término “*previsiblemente relevante*” para efectos de uniformidad con el MC OCDE. Sin embargo, aclara en los Comentarios que los Estados

¹⁹¹ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párrs. 4.2 y 4.3, pág. 437.

¹⁹² Vid. Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párrs. 26-28, págs. 452-455.

¹⁹³ Desde la versión de 1980, el precepto establece que el intercambio de información no se encuentra restringido por el artículo 1, esto es, que podrá intercambiarse datos relativos a sujetos residentes o no de los Estados contratantes.

contratantes podrán utilizar otros términos (como “pueda ser relevante” o “necesaria”), siempre que quede entendido que el Estado requirente no se encuentra obligado a demostrar la necesidad de la información antes de que se origine la obligación de llevar a cabo el intercambio¹⁹⁴. A su vez, se aclara que la obligación de llevar a cabo un intercambio de información efectivo significa que un Estado contratante no puede evitar sus obligaciones mediante retrasos irrazonables de tiempo, obstáculos procedimentales irrazonables o más gravosos, o tomando medidas que impidan el intercambio¹⁹⁵.

En lo que respecta al uso de la información obtenida por este medio, de los Comentarios al artículo se desprende la posibilidad de que el Estado que recibe la información pueda utilizarla para otros fines distintos a los mencionados en el propio precepto, siempre y cuando obtenga la autorización de la autoridad competente del Estado transmitente, sin que este último la niegue irrazonablemente. Del mismo modo, prevé la posibilidad de que un Estado contratante utilice los datos, por un lado, para un caso de evasión fiscal y, por otro lado, para un delito distinto (como el blanqueo de dinero)¹⁹⁶.

Por otra parte, en relación con las autoridades a las que se puede revelar la información, se incluyó a los órganos de supervisión del Estado. En discusiones anteriores sobre la inclusión de estos órganos el Comité se había decantado por no incluirlos en el texto del artículo, ya que algunos de sus miembros consideraron que estos podrían no estar sujetos a los mismos requisitos sobre confidencialidad, por lo que se aclara en los Comentarios que dichas autoridades deben observar los mismos límites previstos para las autoridades tributarias¹⁹⁷.

Ahora bien, en cuanto a los límites a la obligación del intercambio de información, previstos por el apartado 3, los Comentarios establecen que los Estados contratantes deberán informar durante la negociación del convenio de aquellas condiciones de su legislación o práctica administrativa o, en su caso, de cualquier modificación posterior, que puedan significar obstáculos a un intercambio de datos efectivo, puesto que en caso contrario esto podría

¹⁹⁴ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párrs. 7, 7.1 y 7.2, pág. 439.

¹⁹⁵ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párr. 9, pág. 440.

¹⁹⁶ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párrs. 13 y 13.1, pág. 443.

¹⁹⁷ *Vid.* Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, tercer período de sesiones (29 octubre a 2 de noviembre de 2007), Documento E/C.18/2007/5 (Intercambio de Información. Nota del Coordinador Interino del Subcomité sobre el intercambio de Información) y Documento E/C.18/2007/10 (Proyecto de comentario sobre el artículo 26 propuesto en 2007 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo).

traducirse en que el Estado pierda el derecho de negarse a proporcionar la información conforme al apartado 3 (a) del artículo¹⁹⁸.

A su vez, el principio de reciprocidad (artículo 26.3, inciso b) no implica que los Estados deban contar con la misma capacidad administrativa, por lo que un Estado (generalmente el país desarrollado) no podrá negarse a proporcionar la información a un país en desarrollo por no contar con una capacidad administrativa comparable, a diferencia de lo que ocurre con los Comentarios al MC OCDE, que parecen considerar que la información “*obtenible*” en el curso normal de la administración se traduce en que el otro Estado cuente con una idéntica capacidad para obtener dichos datos¹⁹⁹.

Por otra parte, se aclara en los Comentarios que no es necesaria la existencia de una actividad penal en los Estados contratantes (*dual criminality*) para que surja la obligación de intercambiar información. Durante las discusiones del artículo se había considerado incluirlo en el texto para poder tomar en cuenta lo dispuesto en un limitado número de acuerdos en los que la existencia de una actividad delictiva en el Estado requirente constituye un requisito conforme al propio tratado o a su legislación interna²⁰⁰.

En lo que se refiere a la facultad de las autoridades competentes para implementar los procedimientos necesarios para llevar a cabo un intercambio de información efectivo, los Comentarios analizan el tema de los costes, debido a que una solicitud de información de un país desarrollado podría significar una carga excesiva para la Administración tributaria de un país en desarrollo. Así, una de las soluciones propuestas es que el Estado requirente se haga cargo de los costos extraordinarios, atribuyendo dicho carácter con base en el costo en relación con el presupuesto total del departamento o unidad encargada de proporcionar los datos²⁰¹.

Finalmente, en cuanto a las modalidades previstas para el intercambio, y en caso de que los Estados contratantes deseen incluirlo, los Comentarios retoman, ahora en una Sección C, el

¹⁹⁸ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párrs. 16.3 y 16.4, págs. 445-446.

¹⁹⁹ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párrs. 1.3, 20.3 y 20.4, págs. 436 y 448.

²⁰⁰ Vid. Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, Tercer período de sesiones (29 octubre a 2 de noviembre de 2007), Documento E/C.18/2007/5 (Intercambio de Información. Nota del Coordinador Interino del Subcomité sobre el intercambio de Información) y Documento E/C.18/2007/11 (Proyecto de comentario sobre los párrafos 4 a 7 e inventario de mecanismos de intercambio, preparados por el Coordinador interino del Subcomité sobre intercambio de información).

²⁰¹ Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párrs. 29.3 y 29.4, pág. 456.

inventario de mecanismos necesarios para el intercambio de información que se encontraba previsto en los párrafos 6-25 de los Comentarios al artículo 26 del MC ONU vigente a partir de 1980²⁰².

²⁰² Comentarios al art. 26 MC ONU 2011, párr. 30, págs. 456-469.

CUADRO 2. ARTÍCULO 26 MC ONU 1980-2011.

| MC ONU 2011 | MC ONU 2000 | MC ONU 1980 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información <i>previsiblemente pertinente</i> para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para <i>administrar y exigir lo dispuesto en</i> la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos <i>de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales</i>, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. <i>En particular, se intercambiará información que sea útil para un Estado contratante en prevenir la evasión o elusión de dichos impuestos.</i> El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.</p> | <p>1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención, en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por el artículo 1. Toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique, se revelará solo a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) <i>que participen</i> en la liquidación o recaudación, la ejecución o reclamación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales. Esas personas o autoridades usarán la información solo para esos fines, pero podrán revelarla en las actuaciones judiciales públicas o en decisiones judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evitación de impuestos</p> | <p>1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención, en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por el artículo 1. Toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique, se revelará solo a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) <i>involucradas</i> en la liquidación o recaudación, la ejecución o reclamación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales. Esas personas o autoridades usarán la información solo para esos fines, pero podrán revelarla en las actuaciones judiciales públicas o en decisiones judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evitación de impuestos</p> |
| <p>2. Toda información recibida por un Estado contratante <i>en virtud del párrafo 1</i> será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y solo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace <i>referencia el párrafo 1</i>, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos <i>o de la supervisión de las funciones anteriores</i>. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> | | |

CUADRO 2. ARTÍCULO 26 MC ONU 1980-2011.

| | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>3. En ningún caso se interpretarán las disposiciones de los párrafos 1 y 2 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:</p> <p>a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;</p> <p>b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;</p> <p>c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o proceso mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.</p> | <p>2. En ningún caso se interpretarán las disposiciones del párrafo 1 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:</p> <p>a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;</p> <p>b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;</p> <p>c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o proceso mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.</p> | <p>2. En ningún caso se interpretarán las disposiciones del párrafo 1 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:</p> <p>a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;</p> <p>b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;</p> <p>c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o proceso mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.</p> |
| <p>4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> | | |
| <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p> | | |
| <p>6. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán los métodos y las técnicas apropiadas para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen intercambios de información, conforme al párrafo 1.</p> | | |

Fuente: Elaboración propia.

3.4. LA DIRECTIVA 77/799/CEE SOBRE ASISTENCIA MUTUA ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ÁMBITO DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS.

3.4.1. Evolución.

Uno de los primeros instrumentos a nivel multilateral en regular el intercambio de información fiscal entre Estados es la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (en adelante, Directiva 77/799). Esta Directiva es el resultado de la preocupación de los Estados de la Comunidad Económica Europea (en adelante CEE, CE tras 1992 y UE a partir del 1 de diciembre de 2009), por el aumento de la evasión y fraude fiscales, mediante la cual se pretende implementar la resolución del Consejo sobre el combate del fraude y evasión fiscal internacional del 10 de febrero de 1975 (JOC C35, del 14/02/75)²⁰³, así como el Programa para la Imposición de 1975²⁰⁴.

De este modo, la Directiva 77/799 se encarga de establecer un ámbito mínimo de asistencia mutua, delimitando un marco general que posibilita a los Estados la extensión de su alcance, ya sea unilateralmente o mediante acuerdos bilaterales o multilaterales, que pueden afectar a toda la UE o parte de ella²⁰⁵.

Tres son los grandes avances que implica esta norma. En primer lugar, su carácter multilateral permite superar el límite impuesto por la bilateralidad de los CDIs²⁰⁶. En segundo lugar, regula la cooperación administrativa en la CEE, tanto en la forma del intercambio de información como en otras formas de asistencia, caso de los controles simultáneos o de la

²⁰³ La Resolución considera conveniente la adopción de un conjunto de acciones, limitadas al ámbito de los impuestos directos: intercambio de información; armonización de los procedimientos de las Administraciones tributarias para requerir información y efectuar comprobaciones; realización de investigaciones en un Estado miembro a petición de otro Estado miembro; autorización para que funcionarios de un Estado miembro puedan actuar en otro Estado miembro.

²⁰⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis*, Series on International Taxation núm. 22, Kluwer Law International, London, 1999, pág. 119.

²⁰⁵ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *La Asistencia Mutua*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1987.

²⁰⁶ ADONNINO considera que el Derecho comunitario goza de varias ventajas sobre los CDIs. Entre ellas, que la aplicación de los CDIs por parte de las autoridades nacionales de los Estados no resulta uniforme, mientras que en el supuesto de la UE el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se encarga de asegurar una interpretación y aplicación uniforme. Asimismo, considera que la cláusula de no discriminación prevista por los CDIs resulta oscura y limitada en comparación con el principio de no discriminación previsto por el Derecho comunitario. Vid. ADONNINO, P., "El Intercambio de Información entre Administraciones Fiscales", *op. cit.*, págs. 573-574.

notificación transnacional de actos. Por último, se configura como un medio para combatir la evasión y el fraude fiscal, separándose completamente de la problemática de la doble imposición internacional.

Por su parte, como hemos visto para los casos de la OCDE y de la ONU, la reglamentación del intercambio de información se ha ido modificando para responder a la necesidad de las Administraciones tributarias a la hora de hacer frente a las condiciones comerciales y económicas internacionales, pero también al propio proceso de construcción europea, a través de una mayor eficacia de la cooperación administrativa entre los Estados. En este sentido, en algunos momentos, la Directiva ha llegado a sobrepasar el alcance del MC OCDE y el MC ONU en cuanto a su ámbito de aplicación objetivo, así como en la regulación de las formas de asistencia.

Para poder apreciar el continuo avance de la Directiva 77/799 en el marco de la asistencia administrativa mutua, en primer lugar analizaremos brevemente las diversas modificaciones que ha sufrido hasta el momento, para concluir con el análisis de la regulación actual, destacando las diferencias existentes con los Modelos antes mencionados. En cuanto a la evolución:

a) Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (D.O. nº L 331 de 27/12/1979). Con ella se amplía el ámbito de aplicación para incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Ampliación que se encuentra claramente justificada por la potencial distorsión de los movimientos de capitales y de las condiciones de la competencia que implica la aplicación del impuesto, así como su incidencia sobre la obtención de ingresos comunitarios²⁰⁷.

b) Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (D. O. nº L 076 de 23/03/1992), donde se amplía de nuevo el ámbito objetivo, en esta ocasión para efectos de su

²⁰⁷ AGULLÓ AGÜERO, A., "Intercambio de información tributaria y derecho de la información (Notas sobre la incorporación al Derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", *Noticias C.E.E.*, núm. 46, 1998, pág.49.

aplicación en relación con los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y sobre las labores de tabaco.

c) Directiva 2003/93/CE, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (D.O. nº L 264 de 15/10/2003). Viene a redefinir el ámbito objetivo de la Directiva. Por una parte, deja de contemplar la regulación sobre el IVA, que pasa a estar contenida en el Reglamento 1798/2003 del Consejo²⁰⁸, de 7 de octubre de 2003, donde se reúne toda la reglamentación en el ámbito de este impuesto, derogando el Reglamento 218/92. Con ello se pone fin a la dualidad procedimental existente hasta entonces entre la Directiva y este último reglamento en lo referente a la cooperación en el ámbito del IVA²⁰⁹. Por otra parte, se amplía su ámbito de aplicación para cubrir la imposición sobre las primas de seguros contempladas en la Directiva 76/308/CEE, con objeto de mejorar la protección de los intereses financieros de los Estados miembros y lograr una mayor neutralidad del mercado interior²¹⁰.

En cuanto al uso que se le puede dar a la información obtenida mediante la Directiva, se suprimió toda referencia a “procedimientos penales”, lo cual reitera que la Directiva fue concebida como un instrumento de asistencia administrativa y no judicial²¹¹. Sin embargo, existe la posibilidad de utilizar los datos para fines no estrictamente tributarios en determinadas circunstancias.

d) Directiva 2004/56/CE, de 21 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros (D. O. nº L 127 de 29/04/2004). Entre otras, destaca como una de las modificaciones más importantes la que se encuentra en el artículo 2.2, donde se suprime el supuesto de existencia de interés nacional por parte del

²⁰⁸ Dicho Reglamento reúne todas las disposiciones relativas a la cooperación administrativa en materia del IVA, a excepción de la asistencia mutua prevista por la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados cánones, cotizaciones e impuestos y otras medidas.

²⁰⁹ Para consultar la regulación del intercambio de información previsto en esta Directiva, *vid.* BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 52 y ss.

²¹⁰ Exposición de Motivos de la Directiva 2003/93/CE, de 7 de octubre de 2003.

²¹¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información y asistencia mutua”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales*, Ed. CISSPRAXIS, Bilbao, 2008, págs. 1074 y 1084.

Estado requerido para efectos de obtener la información solicitada²¹². Así, dicha autoridad deberá recabar los datos como si actuase por cuenta propia o a petición de una autoridad del mismo Estado.

Adicionalmente, en cuanto al uso de la información intercambiada, se elimina el requisito de que el Estado transmitente otorgue su autorización para que los datos puedan hacerse públicos en audiencias o en sentencias (artículo 7). A su vez, se reformula la cláusula para limitar los supuestos en los que se puede negar el suministro de información (artículos 8.1 y 8.3). Finalmente, introduce el procedimiento de inspecciones fiscales simultáneas (artículo 8 ter), así como un procedimiento de notificaciones transnacionales (Art. 8 bis).

e) Directiva 2004/106/CE, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (D.O. n° L 359 de 4/12/2004). Se elimina del ámbito de aplicación a los impuestos especiales, para tal fin el Reglamento 2073/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, se encarga de reunir todas las disposiciones destinadas a facilitar la cooperación administrativa en materia de impuestos especiales contenidas antes en las Directivas 77/799/CEE y 92/12/CEE, salvo las relativas a la asistencia mutua prevista por la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas²¹³.

f) Directiva 2006/98/CE, de 20 de noviembre de 2006, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía (D.O. n° L 363 de 20/12/2006). Extiende la Directiva a estos dos nuevos Estados miembros, incluyendo los correspondientes impuestos nacionales, así como las autoridades competentes.

²¹² Por ejemplo, en el caso del Reino Unido. Vid. LURIE, J., KEIJZER, H., GALLI, C. y HACCIUS, C., "Exchange of Information Within the EU", *Tax Planning International Review*, vol. 24, num. 8, 1997.

²¹³ Para consultar la regulación del intercambio de información previsto en esta Directiva, vid. BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 52 y ss.

3.4.2. La Directiva 77/799 y el intercambio de información.

La CEE pudo utilizar la experiencia adquirida en la materia hasta ese momento por la OCDE, por lo que la Directiva 77/799 tiene muchos puntos en común con el artículo 26 del MC OCDE. Sin embargo, cabe recordar el marco peculiar de la Directiva, conformado por el Derecho y los objetivos comunitarios, que implican no solo una búsqueda de mayor colaboración entre las Administraciones de sus Estados miembros sino también, a su vez, la eliminación de distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia, elementos básicos en la construcción comunitaria²¹⁴.

En cuanto a las diferencias con el MC OCDE, en primer lugar cabe destacar que la Directiva 77/799 establece el intercambio de “(...) cualquier información que pueda permitir la correcta determinación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”, sin hacer referencia a la aplicación de un tratado o a la legislación interna de los Estados, algo lógico dentro de la configuración del Derecho comunitario y de los principios de aplicación del mismo. De este modo, el intercambio de información se autonomiza con respecto a la cuestión de la doble imposición, adoptándose un carácter instrumental respecto a la lucha contra el fraude y la evasión fiscales²¹⁵. Asimismo, la Directiva parece prever un ámbito de aplicación más amplio que el previsto en el MC OCDE y en el MC ONU, lo que supuso por ejemplo que algunos de los tratados más antiguos celebrados entre países de la UE no comprendieran impuestos cubiertos por la Directiva²¹⁶.

En todo caso, el art. 11 de la Directiva 77/799 establece que su aplicación no excluye las obligaciones más amplias que se encuentren previstas en otros actos jurídicos, como en el caso de aquellos países firmantes de la Convención Nórdica sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal o el Convenio de Asistencia Administrativa en Materia Tributaria elaborado por la OCDE y el Consejo de Europa, que adoptan medidas que van más allá del mero intercambio de información, como la asistencia administrativa en la recaudación de impuestos.

²¹⁴ ADONNINO, P., “Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones fiscales nacionales”, *op. cit.*, pág. 7.

²¹⁵ NOCETE CORREA, F. J., *Los Convenios de Doble Imposición (Incidencia del Derecho Comunitario)*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008, pág. 248 y ss.

²¹⁶ LURIE, J., KEIJZER, H., GALLI, C. y HACCIUS, C., “Exchange of Information Within the EU”, *op. cit.*, pág. 4.

Por su parte, no existe limitación alguna en relación con los sujetos sobre los que puede versar la información. Es decir, no existe distinción en cuanto a la nacionalidad o lugar de residencia de los sujetos pasivos del impuesto, lo cual resulta coherente con los fines de la Directiva 77/799, con la colaboración que pretende crear entre las Administraciones de los Estados miembros²¹⁷, y con el principio comunitario de no discriminación entre nacionales de los Estados miembros.

En cuanto a las modalidades del intercambio de información, a diferencia del MC OCDE, la Directiva regula expresamente las formas en que puede presentarse el intercambio: mediante requerimiento previo (art. 2), automática (art. 3)²¹⁸, o espontáneamente (art. 4). Sin embargo, con excepción de las disposiciones sobre el intercambio de información espontáneo, sigue la misma línea prevista por los Comentarios elaborados por la OCDE. En relación con este último tipo de intercambio podemos afirmar que regula su posible obligatoriedad en determinadas circunstancias, a saber, cuando: “(...) a) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro; b) un contribuyente obtenga, en un Estado miembro, una reducción o una exención fiscal que produjera un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro; c) las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países, de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos; d) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas; y, e) en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro” (art. 4.1). En cualquier otro caso en que un Estado miembro obtenga

²¹⁷ ADONNINO, P., “Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones fiscales nacionales”, *op. cit.*, pág. 10.

²¹⁸ La Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, regula la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, adoptando el procedimiento de información automático entre los Estados miembros (excepto en el caso de tratarse de Austria, Bélgica y Luxemburgo) para poder llevar a cabo la imposición efectiva de dichos pagos en el Estado de residencia del beneficiario efectivo (personas físicas). *Vid.* BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 56-60.

información que pueda ser de utilidad para otro Estado tendrá la facultad discrecional y no la obligación de remitir la información²¹⁹.

Asimismo, la Directiva 77/799 prevé la colaboración de agentes del Estado interesado mediante acuerdos alcanzados a través del procedimiento de consulta previsto en el art. 9. Así, mediante el contacto directo de los funcionarios se podrán desarrollar pautas y organización compartidas o, en su caso, posibilitar la presencia de dichos funcionarios en el desarrollo de actuaciones ante el contribuyente. Sin embargo, cabe destacar que este último tipo de asistencia es de difícil implementación en virtud de que normalmente se exigen requisitos más estrictos en la legislación interna de cada país, como puede ser el consentimiento del afectado²²⁰. Por su parte, las consultas a las que se refiere el art. 9 se llevarán a cabo para los efectos de la aplicación de la Directiva, a nivel bilateral o multilateral.

Dentro de las últimas modificaciones a la Directiva 77/799 encontramos el art. 8 ter que establece la posibilidad de llevar a cabo inspecciones fiscales simultáneas en los Estados miembros. Sin embargo, apenas constituye una regulación de mínimos que crea un marco normativo comunitario para que se realice este tipo de asistencia, por lo que su práctica probablemente requiera de la correspondiente regulación procedimental interna²²¹. Asimismo, se incluye una cláusula de notificación transnacional de actos tributarios en el art. 8 bis. Así, un Estado podrá solicitar la asistencia de otro para llevar a cabo la notificación de decisiones o actos administrativos dentro de su territorio, derivados de la aplicación de su legislación fiscal. Para estos efectos la solicitud de notificación deberá incluir además del acto o decisión, el nombre y dirección del destinatario, así como cualquier otro dato que permita su identificación.

Además, la Directiva 77/799 contiene un artículo que regula los plazos de transmisión de la información (art. 5)²²², señalando expresamente la obligación de los Estados de facilitar los

²¹⁹ Vid. LAMAGRANDE, A. L., "Los desafíos de la Administración Tributaria frente a la globalización", *Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998; TERRA, B. y WATTEL, P., *European Tax Law*, 2a edición, Ed. Kluwer Law International, La Haya, 1997, págs. 318-319.

²²⁰ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "Fiscalidad internacional e intercambio de información", *op. cit.*, pág. 503.

²²¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., "Intercambio de información y asistencia mutua", *op. cit.*, pág. 1081.

²²² En la regulación del intercambio de información correspondiente al IVA (art. 10 del Reglamento 904/2010, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA) se establece un plazo máximo de un mes, cuando la información esté a disposición de la autoridad requerida y de tres meses cuando sea necesario llevar a cabo investigaciones administrativas. Por su parte, con respecto a los impuestos especiales se prevé un

datos solicitados “lo más rápidamente posible” lo que, aunque no constituye un término temporal verdadero, reconoce indudablemente la importancia de la celeridad en la respuesta a estas solicitudes²²³. Lo anterior se complementa con la obligación del Estado requerido de informar inmediatamente al Estado requirente si existieran dificultades o se negara a facilitar la información, señalando la naturaleza de las dificultades o las razones de su negativa.

En cuanto a los límites al intercambio de información, encontramos que en caso de intercambios previo requerimiento el Estado requirente deberá agotar el *principio de subsidiariedad*²²⁴. Esto es, el Estado requerido no se encuentra obligado a responder a una solicitud de información cuando el Estado solicitante no hubiera agotado previamente sus propias fuentes de información sin que esto signifique poner en riesgo el resultado deseado (art. 2.1). Por otra parte, reproduce los presupuestos previstos por la OCDE, estableciendo que el Estado requerido no se encuentra obligado a proporcionar la información cuando esto suponga realizar actuaciones contrarias a su legislación o práctica administrativa habitual o a las del Estado requirente o, en su caso, implique la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o que fuese contraria al orden público (art. 8.1 y 8.2)²²⁵. Asimismo, la Directiva 77/799 prevé la falta de reciprocidad legal o de hecho como uno de los supuestos en los que no existirá obligación para el Estado requerido de proporcionar la información (art. 8.3).

En todo caso, recordemos que el artículo 8 de la Directiva 77/799, como sucede en el caso del MC OCDE y el MC ONU, establece los supuestos en los que el Estado requerido no se encuentra obligado a proporcionar la información solicitada. Sin embargo, en caso de atender el requerimiento, dicha transmisión y las actuaciones tendentes a la obtención de los datos resultarán cubiertas por la Directiva o, en su caso, por la normativa interna que la transpone. En efecto, como señala CALDERÓN CARRERO, esta cláusula establece la posibilidad de llevar a cabo intercambios discrecionales, otorgando cierto margen de maniobra a los Estados para

plazo máximo de tres meses (arts. 8-10 del Reglamento 2073/2004/CE). En todo caso, el cómputo del plazo comienza con la fecha de recepción de la solicitud y la autoridad requerida deberá comunicar por escrito a la autoridad requirente, en caso de no responder dentro de los plazos, sus motivos.

²²³ ADONNINO, P., “Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones fiscales nacionales”, *op. cit.*, págs. 12-13.

²²⁴ BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 54.

²²⁵ La Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses supera los límites establecidos en la Directiva, en virtud de que las limitantes del orden público, secreto empresarial o profesional, diferencias legislativas o administrativas sobre el alcance de la información no operan en el marco de los intercambios automáticos de información.

que estos regulen de la forma que resulte más adecuada a su ordenamiento e intereses los supuestos donde no resulta obligatorio intercambiar información²²⁶.

Por otra parte, en relación con el tratamiento de la información recibida, como ocurre en el MC OCDE, la Directiva 77/799 establece que esta deberá mantenerse secreta en el Estado receptor conforme a las disposiciones de su legislación interna. Asimismo, los datos únicamente podrán ser revelados a las personas directamente involucradas en la determinación de los impuestos o de su control administrativo, así como las personas directamente encargadas de los procedimientos judiciales o administrativos que puedan dar lugar a la aplicación de sanciones²²⁷, pudiendo revelarse en el curso de audiencias públicas o en sentencias “(...) si la autoridad competente del Estado miembro que suministra las informaciones no se opone a ello”²²⁸.

Ahora bien, parece que las obligaciones de confidencialidad de la Directiva 77/799 son mayores que las previstas por el MC OCDE y el MC ONU, en virtud de que no permite la utilización de la información para otros procedimientos que no sean los relativos a la correcta determinación de impuestos y no podrá revelarse la información a los órganos encargados de la recaudación de créditos fiscales o personas competentes para la persecución de delitos fiscales²²⁹. Asimismo, en el supuesto de que la legislación o práctica administrativa del Estado requerido prevea mayores limitaciones en relación con la confidencialidad de la información, este puede rehusarse a proporcionarla a menos que el Estado solicitante se comprometa a observar los mismos requisitos (arts. 7.1 y 7.2). En todo caso, por regla general no se permite la utilización de la información proporcionada para otros fines que los previstos en la Directiva, si bien el Estado solicitante podrá utilizarla para otros fines si lo permite el Estado requerido, siempre y cuando según su propia legislación su uso sea posible con fines similares en las mismas circunstancias. Asimismo, previa autorización del Estado requerido, el otro Estado podrá, en su caso, transmitirla a un tercer Estado miembro (arts. 7.3 y 7.4).

²²⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información y asistencia mutua”, *op. cit.*, pág. 1087 y ss.

²²⁷ Antes de las modificaciones introducidas por la Directiva 2003/93/CE, se preveía la posibilidad de utilizar la información recibida tanto en procesos judiciales y administrativos como en procesos penales.

²²⁸ Art. 7.1 de la Directiva 77/799.

²²⁹ TERRA, B. y WATTEL, P., *European Tax Law*, *op. cit.*, pág. 320.

3.4.3. La Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

La prestación de asistencia administrativa en materia tributaria, en particular en la forma del intercambio de información, es algo que en la UE ha estado sujeto como hemos visto a una continua evolución, si bien con eje en una Directiva que databa de los años setenta. Esto llevó a una actualización del régimen con la Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que deroga la Directiva 77/799 (en adelante, Directiva 2011/16). La adopción de esta nueva Directiva viene tanto a dar respuesta a las deficiencias detectadas en la anterior Directiva como a adaptarse a un contexto económico y jurídico que ha variado sustancialmente. El aspecto más reseñable es que, junto al muy particular marco del Derecho de la UE, la Directiva 2011/16/UE incorpora los avances introducidos en las modificaciones sucesivas del art. 26 del MC OCDE, en especial las realizadas en 2005²³⁰. En este sentido responde a dos grandes lógicas. Por una parte, a la propia de la evolución del Derecho de la UE y del reparto de competencias entre las instituciones comunes y los países miembro. Por otra parte, a los grandes cambios que a nivel convencional se han venido dando en el ámbito del intercambio de información tributaria, lo que hace que su estudio solo sea comprensible, cronológica y sustancialmente, después del MA OCDE y de las reformas del art. 26 del MC OCDE. Por ello, para un análisis en detalle de la misma, nos remitimos al Capítulo 5.

3.5. EL CONVENIO SOBRE ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE Y EL CONSEJO DE EUROPA.

El Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (en adelante Convenio OCDE/CE) fue elaborado en el seno del Consejo de Europa conjuntamente con la OCDE, y fue abierto a la firma de los Estados miembros de ambas organizaciones a partir del 25 de enero de 1988. Entró en vigor el 1 de abril de 1995 con la ratificación de cinco países²³¹. El Convenio es un instrumento multilateral que regula la prestación de la asistencia administrativa entre varios países, con el objetivo de promover la cooperación internacional y

²³⁰ Vid. *Supra*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información, del presente Capítulo.

²³¹ Dinamarca, Finlandia, Noruega, Suecia y Estados Unidos. Para consultar los Estados signatarios del Convenio OCDE/CE, vid. Cuadro 3. Estados signatarios del Convenio OCDE/CE y el Protocolo de 2010, págs. 88-89.

que los Estados parte puedan aplicar correctamente su legislación fiscal y combatir la evasión fiscal internacional, al mismo tiempo que se respetan los derechos de los contribuyentes.

Como sucede con la Directiva 77/799, el Convenio OCDE/CE refleja la extensión que ha adquirido el intercambio de información, así como su autonomización respecto al ámbito de la regulación de la doble imposición²³². Por lo demás, el Convenio OCDE/CE ofrece una serie de ventajas respecto a otros instrumentos. Así, supera los límites que puede generar la naturaleza bilateral de los CDIs por ejemplo cuando la información requerida se refiere a una operación o sujeto que involucra a más de dos países. Además, en comparación con una red de convenios bilaterales permite un ahorro de recursos, en términos de negociación y ratificación; uniformiza las normas aplicables en un gran número de países; y su amplio ámbito de aplicación, su flexibilidad, así como su naturaleza multilateral, pueden fomentar una mayor cooperación en el ámbito tributario²³³. En este sentido, el fortalecimiento de la cooperación entre los Estados mejora las facultades de las autoridades tributarias, ampliando el área geográfica en la que pueden ser efectivas²³⁴.

El Convenio, ciertamente, forma parte del mismo tronco de colaboración internacional en materia tributaria que el resto de instrumentos antes analizados. Muestra de ello es el Protocolo que se firmó en mayo de 2010, durante la reunión del Consejo de Ministros de la OCDE (en adelante, Protocolo 2010). Este Protocolo pretende modificar el Convenio OCDE/CE, de conformidad con los nuevos estándares internacionales sobre transparencia e intercambio de información, desarrollados en el marco del proyecto sobre competencia fiscal lesiva de la OCDE²³⁵. En esta dirección, y en línea también con las previsiones del G-20, el Protocolo elimina el secreto bancario y la existencia del interés nacional sobre la información solicitada como obstáculos al intercambio de información, así como otros límites antes previstos. Asimismo, el Protocolo 2010 abre la posibilidad de que Estados que no sean parte de la OCDE o del Consejo de Europa formen parte del Convenio, sujeta al consenso de los Estados parte.

²³² ADONNINO, P., "El intercambio de información entre Administraciones fiscales", *op. cit.*, pág. 597.

²³³ SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., "Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention", *Tax Notes International*, vol. 58, núm. 13, 2010, pág. 1069.

²³⁴ *Explanatory Report*, párr. 23, pág. 23.

²³⁵ *Vid. Infra*, CAPÍTULO 2. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL EN LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA.

No obstante, el Convenio OCDE/CE también cuenta con diferencias reseñables con respecto a la regulación de la asistencia administrativa prevista en el MC OCDE, en el MC ONU y en la Directiva 77/799. Al respecto, uno de los factores que distinguen este Convenio es que, desde su surgimiento, prevé un ámbito de aplicación de la asistencia administrativa mutua considerablemente mayor al del resto de instrumentos normativos hasta ahora analizados. Por una parte, el ámbito subjetivo no se encuentra limitado por el lugar de residencia o la nacionalidad de los sujetos, por lo que la asistencia se puede referir a personas que sean residentes o nacionales del Estado parte o de cualquier otro (art. 1.3). Por otra parte, establece un ámbito objetivo muy amplio, ya que comprende toda clase de impuestos (directos, indirectos, sobre sucesiones o donaciones, e incluso contribuciones a la seguridad social, esto es, cualquier categoría de tributo, excepto los de naturaleza aduanera), ya sea que estos sean aplicados por el Estado, ya sea que se apliquen al nivel de sus subdivisiones políticas o entidades locales. No obstante, los Estados podrán limitar los impuestos comprendidos por el Convenio mediante la inclusión de la reserva correspondiente, excepto en lo que se refiere a los impuestos sobre la renta, sobre las ganancias de capital y sobre el patrimonio.

Un segundo elemento clave es que en el Convenio OCDE/CE se contemplan todas las modalidades de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria que pueden llevar a cabo las autoridades, incluyendo a las autoridades judiciales²³⁶. Así, contiene una reglamentación minuciosa sobre las modalidades concretas del intercambio de información: el intercambio rogado o previa solicitud (art. 5), el intercambio automático (art. 6), el intercambio espontáneo (art.7), y la participación de autoridades en investigaciones o inspecciones en el extranjero (art. 9). Asimismo, introduce la figura de las inspecciones fiscales simultáneas como una nueva forma de intercambio (art. 8)²³⁷. Dentro de las novedades que plantea este Convenio se encuentra la regulación de la asistencia en la recaudación²³⁸, incluyendo la aplicación de medidas cautelares (arts. 11 a 16), así como la notificación de documentos (art. 17). En este sentido, a diferencia de lo que sucede con los MC OCDE y MC ONU, que establecen una regulación mínima para que pueda ser aceptada

²³⁶ SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., "Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention", *op. cit.*, pág. 1060.

²³⁷ Esta modalidad del intercambio, así como la notificación de documentos fueron introducidas en la regulación de la UE en 2004, mediante la Directiva 2004/56/CE, de 21 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros.

²³⁸ El MC OCDE introduce una disposición sobre la asistencia en la recaudación hasta su actualización de 2003.

por el mayor número de Estados, el Convenio contiene una regulación detallada sobre las modalidades de la asistencia²³⁹.

Así, conforme al Convenio OCDE/CE se podrá intercambiar información que sea *previsiblemente relevante* para la determinación y recaudación de impuestos, el cobro de deudas tributarias y las correspondientes medidas de ejecución, así como para ejercitar acciones ante autoridades administrativas o jurisdiccionales. Sin embargo, no podrá utilizarse como prueba en un procedimiento penal, a menos de que exista la autorización previa del Estado que suministró la información. Por otra parte, el Convenio prevé la posible existencia de disposiciones de carácter interno que regulen la notificación a los contribuyentes de las solicitudes de asistencia, antes de transmitir la información (art. 4). En todo caso, si el Estado requerido no cuenta con la información solicitada en sus ficheros deberá llevar a cabo todas las medidas necesarias previstas por su legislación interna para recabar la información (art. 5.2). Al respecto, el Protocolo 2010 modifica el Convenio en el sentido de permitir el intercambio de información en cualquier etapa de una investigación penal. Asimismo, se modifica la redacción del artículo para aclarar el precepto y adecuarlo al texto del artículo 26 del MC OCDE. En cuanto a la utilización de la información obtenida en el marco del Convenio, será la legislación del Estado solicitante la que en su caso determinará la posibilidad y forma en que puede ser utilizada para efectos tributarios penales²⁴⁰.

En cuanto a la obligación de prestar asistencia (art. 21), el Convenio OCDE/CE prevé los mismos límites que aquellos previstos por el MC OCDE, el MC ONU y la Directiva 77/7099/CEE²⁴¹, incluyendo adicionalmente otros supuestos en los que el Estado requerido no se encuentra obligado a prestar asistencia. Destaca que, en cualquier caso, el Convenio OCDE/CE subraya la importancia del respeto de los derechos y las garantías otorgados a las personas por la legislación o la práctica administrativa del Estado requerido. Por otra parte, un Estado no estará obligado a prestar asistencia en la medida en que la imposición del Estado requirente sea contraria a principios fiscales generalmente aceptados o a las disposiciones de un CDI o de otro convenio vigente entre los Estados (por ejemplo, cuando el Estado requerido considere que la imposición en el Estado requirente es confiscatoria).

²³⁹ ADONNINO, P., "El intercambio de información entre Administraciones fiscales", *op. cit.*, págs. 572-573.

²⁴⁰ SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., "Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention", *op. cit.*, pág. 1067.

²⁴¹ *Vid. Supra*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información, g) Actualización del MC OCDE de 2005, del presente Capítulo.

Asimismo, no existirá la obligación de prestar asistencia cuando esto resulte en la discriminación entre los nacionales del Estado requerido y los nacionales del Estado requirente que se encuentren en las mismas circunstancias, esto es, que la nacionalidad del contribuyente no sea el factor que determine un trato distinto, ya sea en cuestiones procedimentales (diferencias en las salvaguardas o remedios disponibles al contribuyente), ya sea en cuestiones sustantivas (tipo de gravamen aplicable)²⁴². Por su parte, el Protocolo 2010 prevé la obligación del Estado requirente de agotar las fuentes previstas por su legislación interna antes de poder acudir al intercambio de información²⁴³. Asimismo, se incluyen las disposiciones sobre la eliminación del interés nacional y del secreto bancario como obstáculos al intercambio (apartados 4 y 5 del art. 26 del MC OCDE)²⁴⁴. En lo que se refiere a la asistencia en la recaudación, a los ya conocidos se añade como límite el supuesto en el que la recuperación constituya una carga administrativa fiscal que resulte desproporcionada a los beneficios que pueda obtener el Estado requirente²⁴⁵.

Una tercera cuestión es la relativa a las salvaguardas que aseguran que la información obtenida será protegida adecuadamente, como condición para que sea posible la prestación de asistencia entre las autoridades de los Estados. De este modo, el Convenio OCDE/CE regula la confidencialidad de la información en su art. 22. En principio, el Convenio remitía su reglamentación a la legislación interna del Estado que contuviera las condiciones más restrictivas. El Protocolo 2010 viene a eliminar esta referencia a la legislación interna más restrictiva, en virtud de las dificultades prácticas a la hora de implementarla, además de que la aplicación de normas excesivamente restrictivas previstas en algunos casos en la legislación interna del Estado requerido podían afectar negativamente a la utilidad del Convenio²⁴⁶. En todo caso, incluye una disposición que regula expresamente la obligación de los Estados de asegurar el nivel necesario de protección a los datos personales previsto por el Derecho interno de los Estados. Así, el Estado que recibe la información deberá tratarla como secreta de conformidad con su legislación interna, y deberá respetar las salvaguardas necesarias relativas a la protección de datos de conformidad con la legislación del Estado que proporcionó la información.

²⁴² *Explanatory Report*, párr. 203, pág. 53.

²⁴³ Se eliminó el art. 19 y se incluyó como el inciso g) del art. 21.2.

²⁴⁴ *Vid. Supra*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información, g) Actualización del MC OCDE de 2005, del presente Capítulo.

²⁴⁵ La redacción se basa en lo dispuesto por el art. 27 del MC OCDE.

²⁴⁶ SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., "Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention", *op. cit.*, pág. 1067.

Asimismo, como sucede en los instrumentos normativos analizados en el presente capítulo, el Convenio OCDE/CE establece un marco regulatorio mínimo, tanto sobre las personas y las autoridades a las que se puede revelar la información obtenida por este medio, como sobre la utilización de esta. Así, la información solo se podrá comunicar “(...) a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y los órganos administrativos o de control) que intervengan en el cálculo, recaudación o cobro de los impuestos de [ese Estado] Parte, en los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o en la determinación de los recursos concernientes a los mismos”²⁴⁷. Por su parte, estas autoridades y personas únicamente podrán utilizar la información para dichos fines. Además, podrán comunicarla en audiencias públicas de tribunales o resoluciones judiciales, siempre que cuenten con la autorización previa del Estado que suministró la información. No obstante, el Protocolo 2010, elimina la necesidad de contar con dicha autorización para la revelación de la información en procedimientos judiciales, y se incluye expresamente a los órganos de supervisión dentro de las autoridades a las que se puede revelar la información²⁴⁸.

Por otra parte, como sucede con la Directiva 77/799, el Convenio prevé la posibilidad de utilizar la información para otros fines, siempre que estos estén previstos por la legislación interna del Estado que proporciona la información y su autoridad competente autorizara dicho uso. Igualmente permite los intercambios triangulares, a condición de que cuenten con la autorización previa del Estado que facilita la información, de tal manera que esta podrá transmitirse a un tercer Estado.

En cuanto a los aspectos formales de la prestación de asistencia, la Convención OCDE/CE los regula detalladamente, estableciendo los elementos necesarios de la solicitud de asistencia (art. 18), así como de la respuesta a la solicitud (art. 20). Al respecto, señala expresamente la obligación del Estado requerido de informar al Estado requirente si acepta o no la solicitud y los motivos, o las acciones realizadas y el resultado, lo más pronto posible (art. 20). Asimismo, en la medida de lo posible, el Estado requerido deberá prestar la asistencia en la forma requerida por el otro Estado. En todo caso, si un Estado recibe información sobre la

²⁴⁷ Dentro de estas personas se consideran al contribuyente y a su representante. En cuanto a la asistencia en la recaudación, la información puede ser revelada a cualquier persona responsable del pago del impuesto. *Explanatory Report*, párr. 207, págs. 53-54.

²⁴⁸ Se considera que los órganos responsables de la supervisión de la aplicación de la legislación tributaria de un Estado y que goza de las facultades para examinar casos particulares son parte de las autoridades involucradas en la gestión de los impuestos y se encuentran sujetos a los mismos requisitos sobre secreto fiscal. *Explanatory Report*, párr. 206, pág. 53.

situación fiscal de un contribuyente que parezca en contradicción con datos que obren en su poder deberá informar al otro Estado (art. 10).

Otro aspecto relevante es que, para efectos de la aplicación y desarrollo del Convenio, se prevé la constitución de un órgano coordinador integrado por representantes de las partes, bajo el auspicio de la OCDE (art. 24). Este órgano es el encargado de recomendar las medidas pertinentes para realizar los objetivos del Convenio, así como constituir el foro para el estudio de nuevos métodos y procedimientos para el fomento de la cooperación en materia tributaria. Asimismo, este órgano podrá emitir opiniones en relación con dudas sobre la aplicación o interpretación de las disposiciones del Convenio OCDE/CE. Sin embargo, no se prevé que este órgano vaya más allá de unas funciones consultoras y técnicas, y en ningún caso será el mecanismo para resolver las controversias entre los Estados, que deberán solucionarse de mutuo acuerdo entre los Estados involucrados o en el marco de otros instrumentos internacionales²⁴⁹.

Por último, en cuanto a la relación del Convenio OCDE/CE con otros instrumentos o acuerdos internacionales, el enfoque adoptado es instrumental, pues en caso de conflicto entre normas que regulan la prestación de asistencia, se aplicará el instrumento más eficaz. Así, en su art. 27.1 establece que “Las posibilidades de asistencia previstas en el presente Convenio no limitarán las contenidas en los convenios internacionales u otros acuerdos que existan o puedan existir entre las Partes interesadas u otros instrumentos que se refieran a la cooperación en materia tributaria, ni se verán limitadas por ellas”. Al respecto, GRAU RUÍZ considera que esta disposición contiene un principio pro-asistencia, el cual no se encuentra restringido sustancial, temporal o formalmente²⁵⁰. Sin embargo, tratándose de Estados miembros de la UE el Convenio establece que estos aplicarán en sus relaciones recíprocas la normativa comunitaria (art. 27.2). El Protocolo 2010 modifica esta última disposición, en el sentido de aclarar que los Estados miembros de la UE aplicarán el Convenio OCDE/CE cuando este prevea una cooperación más amplia que la comunitaria, disposición más acorde con la idea inicial del texto.

²⁴⁹ Dentro de otros instrumentos normativos conforme a los cuales se pueden resolver las controversias, se señala la Convención Europea de 1957 para la Solución Pacífica de Controversias. *Explanatory Report*, párr. 230, pág. 58.

²⁵⁰ GRAU RUÍZ, M. A., “Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction”, *EC Tax Review*, vol. 15, núm. 4, 2006, pág. 198.

De esta manera el Convenio OCDE/CE introduce diversas innovaciones, tanto en las modalidades de asistencia como en el ámbito de aplicación, incluyendo una regulación minuciosa sobre las formas concretas de asistencia lo cual, aunado al mayor alcance que le proporciona su naturaleza multilateral y al énfasis puesto en la resolución de los problemas aplicativos e interpretativos en la materia, hace del mismo el instrumento normativo ideal para complementar la asistencia prevista en el resto de instrumentos analizados en este capítulo. Esto refleja la importancia que el intercambio de información tiene, así como la tendencia paralela hacia una mayor cooperación en el marco de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria en el ámbito internacional, en virtud de su trascendencia a la hora de aplicar la legislación tributaria interna de los Estados y su consecuente eficacia en el combate del fraude y la evasión fiscal internacionales en un contexto de economía globalizada.

CUADRO 3. ESTADOS SIGNATARIOS DEL CONVENIO OCDE/CE Y EL PROTOCOLO DE 2010.

(ESTATUS A 2 DE OCTUBRE DE 2012)

| PAÍS | CONVENCIÓN ORIGINAL | | | PROTOCOLO (P)/ENMIENDA A LA CONVENCIÓN (EC) | | |
|----------------|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| | FIRMA (abierta el 25/01/1988) | DEPÓSITO DEL INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN, ACEPTACIÓN O APROBACIÓN | ENTRADA EN VIGOR | FIRMA (abierta el 27/05/2010) | DEPÓSITO DEL INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN, ACEPTACIÓN O APROBACIÓN | ENTRADA EN VIGOR |
| Alemania | 17/04/2008 | | | 03/11/2011 (P) | | |
| Argentina | | | | 03/11/2011 (EC) | 13/09/2012 | 01/01/2013 |
| Australia | | | | 03/11/2011 (EC) | 30/08/2012 | 01/12/2012 |
| Azerbaiyán | 26/03/2003 | 03/06/2004 | 01/10/2004 | | | |
| Bélgica | 07/02/1992 | 01/08/2000 | 01/12/2000 | 04/04/2011 (P) | | |
| Brasil | | | | 03/11/2011 (EC) | | |
| Canadá | 28/04/2004 | | | 03/11/2011 (P) | | |
| Colombia | | | | 23/05/2012 (EC) | | |
| Corea (S.) | 27/05/2010 | 26/03/2012 | 01/07/2012 | 27/05/2010 (P) | 26/03/2012 | 01/07/2012 |
| Costa Rica | | | | 01/03/2012 (EC) | | |
| Dinamarca | 16/07/1992 | 16/07/1992 | 01/04/1995 | 27/05/2010 (P) | 28/01/2011 | 01/06/2011 |
| Eslovenia | 27/05/2010 | 31/01/2011 | 01/05/2011 | 27/05/2011 (P) | 31/01/2011 | 01/06/2011 |
| España | 12/11/2009 | 10/08/2010 | 01/12/2010 | 11/03/2011 (P) | | |
| Estados Unidos | 28/06/1989 | 30/01/1991 | 01/04/1995 | 27/05/2010 (P) | | |
| Finlandia | 11/12/1989 | 15/12/1994 | 01/04/1995 | 27/05/2010 (P) | 21/12/2010 | 01/06/2011 |
| Francia | 17/09/2003 | 25/05/2005 | 01/09/2005 | 27/05/2010 (P) | 13/12/2011 | 01/04/2012 |
| Georgia | 12/10/2010 | 28/02/2011 | 01/06/2011 | 03/11/2010 (P) | 28/02/2011 | 01/06/2011 |
| Ghana | | | | 10/07/2012 (EC) | | |

CUADRO 3. ESTADOS SIGNATARIOS DEL CONVENIO OCDE/CE Y EL PROTOCOLO DE 2010.

| PAÍS | CONVENCIÓN ORIGINAL | | | PROTOCOLO (P)/ENMIENDA A LA CONVENCIÓN (EC) | | |
|--------------|-------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| | FIRMA (abierta el 25/01/1988) | DEPÓSITO DEL INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN, ACEPTACIÓN O APROBACIÓN | ENTRADA EN VIGOR | FIRMA (abierta el 27/05/2010) | DEPÓSITO DEL INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN, ACEPTACIÓN O APROBACIÓN | ENTRADA EN VIGOR |
| India | | | | 26/01/2012 (EC) | 21/02/2012 | 01/06/2012 |
| Indonesia | | | | 03/11/2011 (EC) | | |
| Irlanda | | | | 30/06/2011 (EC) | | |
| Islandia | 27/07/1996 | 22/07/1996 | 01/11/1996 | 27/05/2010 (P) | 28/10/2011 | 01/02/2012 |
| Italia | 31/01/2006 | 31/01/2006 | 01/05/2006 | 27/05/2010 (P) | 17/01/2012 | 01/05/2012 |
| Japón | 03/11/2011 | | | 03/11/2011 (P) | | |
| México | 27/05/2010 | | | 27/05/2010 (P) | 23/05/2012 | 01/09/2012 |
| Moldavia | 27/01/2011 | 24/11/2011 | 01/03/2012 | 27/01/2011 (P) | 24/11/2011 | 01/03/2012 |
| Noruega | 05/05/1989 | 13/06/1989 | 01/04/1995 | 27/05/2010 (P) | 18/02/2011 | 01/06/2011 |
| Países Bajos | 25/09/1990 | 15/10/1996 | 01/02/1997 | 27/05/2010 (P) | | |
| Polonia | 19/03/1996 | 01/10/1997 | 01/10/1997 | 09/07/2010 (P) | 22/06/2011 | 01/10/2011 |
| Portugal | 27/05/2010 | | | 27/05/2010 (P) | | |
| Reino Unido | 24/05/2007 | 24/01/2008 | 01/05/2008 | 27/05/2010 (P) | 30/06/2011 | 01/10/2011 |
| Rusia | | | | 03/11/2011 (EC) | | |
| Sudáfrica | | | | 03/11/2011 (EC) | | |
| Suecia | 20/04/1989 | 04/07/1990 | 01/04/1995 | 27/05/2010 (P) | 27/05/2011 | 01/09/2011 |
| Túnez | | | | 16/07/2012 (EC) | | |
| Turquía | | | | 03/11/2011 (EC) | | |
| Ucrania | 30/12/2004 | 26/03/2009 | 01/07/2009 | 27/05/2010 (P) | | |

Fuente: <http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/49521827.pdf> (consultado el 2 de octubre de 2012)

CAPÍTULO 2. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y LA COMPETENCIA FISCAL NOCIVA.

La regulación del intercambio de información es una materia que se ha acelerado en el marco de los trabajos realizados por la OCDE en el campo de la competencia fiscal perjudicial o nociva, refiriéndose con ella a la existencia de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales nocivos, desde el momento en que surten efectos negativos sobre la base fiscal de otros países y provocan distorsiones en el comercio y en los patrones de inversión, afectando así a la justicia y neutralidad de los sistemas fiscales y a la confianza de los contribuyentes en la integridad de los mismos.

Como parte de las labores iniciadas a partir de la publicación del primer informe en la materia en 1998, incluido el desarrollo de acciones encaminadas a mejorar el acceso a la información bancaria, precondition necesaria para un intercambio efectivo de información, en el mes de abril de 2002 la OCDE publicó su Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria con el objeto de promover una implementación más efectiva de este mecanismo en el marco de la asistencia administrativa internacional. Dicho Acuerdo se ubica en un contexto de convergencia hacia unos estándares comunes de transparencia e intercambio de información, teniendo consecuencias de gran alcance en la cooperación internacional, al ver sus disposiciones reproducidas a partir del MC OCDE 2005 y en la última actualización del MC ONU en 2011, así como en las iniciativas del G8 y del G20.

Por otra parte, en virtud de la importancia que puede revestir la competencia fiscal nociva en un mercado único como el de la UE, esta ha adoptado una regulación similar sobre los regímenes preferenciales tributarios de sus Estados miembros mediante el Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas. De esta manera se confluye hacia unos principios generales sobre competencia fiscal y, en particular, hacia la eliminación de ciertas de sus manifestaciones, de la mano de una mayor cooperación internacional en el intercambio de información.

1. LA COMPETENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

Tradicionalmente la estructura fiscal de un Estado respondía exclusivamente a factores de carácter interno, de tal manera que los países gozaban de una total independencia operativa sobre la imposición, esto es, eran capaces de gestionar su sistema fiscal sin la asistencia de las autoridades tributarias de otros países²⁵¹. Sin embargo, la integración de las economías a nivel mundial ha supuesto una generalización de las transacciones comerciales y de los flujos de capital internacionales, lo que a su vez ha resultado en una mayor interacción de los sistemas fiscales de los países. Una de las consecuencias de este mundo globalizado, en especial del incremento de la movilidad de los factores productivos y, muy en particular, de la movilidad del capital, es que se ha facilitado el uso por los Estados de determinados elementos de sus sistemas tributarios como ventaja comparativa en la captura de un mercado de contribuyentes, estrategia facilitada igualmente por el acortamiento de las distancias y por la erosión creciente de algunos impedimentos de carácter contextual.

Si tomamos como punto de referencia inicial la década de 1970, vemos que los sistemas fiscales respondían en aquellos años a determinados presupuestos que giraban en torno a la capacidad autónoma del Estado para regular los flujos económicos y a una complejidad moderada de los mismos (en relación con la existente actualmente). Así, se asumía la pervivencia de un cierto control del comercio internacional por los Estados, una presencia limitada de movimientos de capital, escasa inversión transfronteriza, movilidad de personas muy limitada y la práctica inexistencia de compras transfronterizas. Para responder a estas circunstancias se habían adoptado dos criterios tributarios básicos: el gravamen de la renta mundial y el gravamen progresivo de la renta, mediante los cuales se generalizó el principio de equidad como principio rector de todo sistema fiscal. Apenas una década después, sin embargo, el impacto de las crisis del 73 y del 79, en forma de cierto retraimiento del Estado en la toma de decisiones en política económica, supuso una modificación sustancial en los principios rectores en materia fiscal, donde la noción de neutralidad viene a sustituir a la de equidad como eje central²⁵². Detrás de este cambio se encuentra algo de mayor calado. A saber, la conciencia de la limitación creciente de la soberanía fiscal de los Estados ocasionada tanto por la libertad creciente de los agentes económicos a la hora de tomar decisiones que

²⁵¹ MCLURE, C. E., "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55, núm. 8, 2001, págs. 333-334.

²⁵² VALLEJO CHAMORRO, J. M., "La Competencia Fiscal", en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 205-207.

afectan a la movilidad de capitales, como por los efectos homogeneizadores que sobre todo sistema fiscal interno tiene la combinación de la interacción con otros sistemas junto a una libertad relativa de movimientos de capital²⁵³.

En este sentido, la mayor movilidad del capital y la desregulación de los sistemas monetarios y de los flujos financieros y comerciales, en combinación con el gran desarrollo de las comunicaciones y del comercio electrónicos, ha obligado a que los gobiernos busquen atraer al mayor número posible de actividades económicas móviles o retenerlas mediante la creación de un clima fiscal favorable que sea capaz de competir con la oferta extranjera. En algunos países, esto ha resultado en reformas fiscales consistentes en la disminución de los tipos impositivos y en la ampliación de las bases imponibles. En otros, ha significado la aparición de regímenes fiscales preferenciales y tasas efectivas reducidas para determinados tipos de actividades²⁵⁴.

De este modo, el paso de unos intercambios económicos limitados a otros globalizados ha entrañado un aumento exponencial de la adopción de incentivos fiscales por parte de los Estados, ya sea otorgados conforme a su legislación tributaria, ya sea mediante procedimientos específicos (como los denominados *rulings*), diseñados básicamente para reducir la carga fiscal efectiva de determinadas personas o ingresos. En definitiva, la generalización de este proceso es la que genera el fenómeno de la competencia fiscal internacional²⁵⁵.

2. DEFINICIÓN DE COMPETENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

En este contexto, como señala VALLEJO CHAMORRO, un concepto general de competencia fiscal internacional se refiere necesariamente a la influencia del elemento fiscal sobre el comportamiento de los agentes, públicos y privados, en un escenario de economía abierta. Esto comprende las reformas de los sistemas tributarios, el papel de los paraísos fiscales, el

²⁵³ Con respecto al aspecto de la competencia fiscal internacional como límite a la soberanía fiscal, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M., "La incidencia de la globalización en la configuración del Derecho tributario del siglo XXI", *op. cit.*; MCLURE, C. E., "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty", *op. cit.*, págs. 328-341.

²⁵⁴ KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, La Haya, 2004, pág. 6.

²⁵⁵ GARCÍA PRATS, F. A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review)*, núm. 2, 1999, pág. 68.

comportamiento de los operadores económicos para mejorar su posición fiscal, y las respuestas de los Estados para evitar la pérdida de recursos. Así, viene a considerar como competencia fiscal internacional al “(...) proceso en el que las autoridades fiscales adoptan sus decisiones sobre política fiscal teniendo en cuenta tanto el efecto de las mismas en el ámbito de sus sistema fiscal nacional, como en relación con el resto de los sistemas y/o jurisdicciones fiscales con los que confluyen en el gravamen de recursos, factores productivos o bases imponibles móviles”²⁵⁶.

Por su parte, KIEKEBELD define la competencia fiscal como la mejora en la posición competitiva relativa de un país en relación con otros, mediante la reducción de la carga fiscal sobre las empresas y las personas físicas para retener, obtener o volver a atraer las actividades económicas móviles y su correspondiente base fiscal, ya sea a costa de otros países o no²⁵⁷.

STEICHEN distingue dos elementos que se deben considerar para llegar a definir a la competencia fiscal: 1) La ventaja competitiva propiamente dicha, generalmente obtenida a través de las políticas fiscales de un Estado; y, 2) las externalidades fiscales, esto es, el impacto de la competencia fiscal en las economías extranjeras. Así, esta constituye “(...) el proceso de decisiones sobre política fiscal mediante el cual los gobiernos racionales responden óptimamente a medidas de política fiscal de gobiernos extranjeros, para mejorar la situación económica de sus electores”²⁵⁸.

Por otro lado, encontramos que para PINTO la competencia fiscal tiene dos aspectos. Un aspecto objetivo, consistente en la reducción de la carga fiscal directa impuesta en un país mediante la utilización de incentivos fiscales, en todas o ciertas categorías de contribuyentes. Y un aspecto subjetivo, la finalidad que el Estado pretende alcanzar mediante dicha disminución, esto es, bien el impulso de la economía del país (efecto positivo), bien la atracción de actividades o inversiones a costa de la economía de otros países vecinos (efecto negativo). De este modo, considera que la competencia fiscal internacional es “(...) la

²⁵⁶ VALLEJO CHAMORRO, J. M., “La Competencia Fiscal”, *op. cit.*, pág. 210.

²⁵⁷ “*Improving the relative competitive position of one country vis-à-vis other countries by reducing the tax burden on businesses and individuals in order to retain, gain or regain mobile economic activities and the corresponding tax base, whether at the expense of other countries or otherwise*”. KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, *op. cit.*, págs. 8-9.

²⁵⁸ “(...) *process of tax policy decisions by which rational governments optimally respond to tax policy measures of foreign governments, in order to improve the economic situation in their constituency*”, definición de Bernd Genser, citada por STEICHEN, A., “Tax Competition in Europe or the Taming of Leviathan”, en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003, págs. 45-46.

reducción de la carga fiscal para mejorar la economía y bienestar de un país mediante el aumento en la competitividad de sus empresas nacionales y/o atraer la inversión extranjera”²⁵⁹.

Hay que tener en cuenta, además, que la competencia fiscal puede referirse a cualquier elemento determinante del impuesto, ya sea mediante la reducción del tipo general de imposición, la exención de determinado tipo de empresas o rentas, o el otorgamiento de determinadas deducciones, créditos, entre otros. A este respecto, podemos clasificar la competencia fiscal en tres grupos²⁶⁰: 1) competencia en relación con los tipos impositivos, incluyendo el tipo cero cuando una actividad determinada no está sujeta a impuestos; 2) incentivos generales, como créditos y exenciones, que están disponibles para todas las personas sujetas a imposición en la jurisdicción; 3) incentivos selectivos, que únicamente están al alcance de determinadas empresas o rentas (no residentes)²⁶¹.

Con esto, como aproximación de síntesis, podemos definir a la competencia fiscal internacional como el proceso de adopción por parte de los Estados de políticas tributarias diseñadas para atraer contribuyentes a su jurisdicción, mediante la reducción de su carga fiscal efectiva, como respuesta a los efectos de la interacción de los sistemas tributarios en un mundo globalizado, con un efecto cierto sobre los sistemas fiscales de otros países.

3. DISTINCIÓN ENTRE COMPETENCIA FISCAL SANA Y PERJUDICIAL O LESIVA²⁶².

El carácter beneficioso o perjudicial de la competencia fiscal dependerá bien, para unos autores, de los efectos o externalidades que produzcan las políticas tributarias adoptadas²⁶³;

²⁵⁹ “(...) lowering of the tax burden in order to improve a country’s economy and welfare by increasing the competitiveness of domestic business and/or attracting foreign investment”. PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 7, Kluwer Law International, La Haya, 2003, pág. 8.

²⁶⁰ FIELD, T. F., “Tax Competition in Europe and America”, *Tax Notes*, vol. 98, núm 14, 2003, pág. 2045.

²⁶¹ Otra distinción que hay que tomar en cuenta es la que hace Pinto entre incentivos fiscales generales, esto es, que son aplicables a todo tipo de ingresos (activos y pasivos) y a todos los contribuyentes localizados en el país (residentes y no residentes); e incentivos específicos, que se limitan a un tipo determinado de renta, actividad o categoría de contribuyentes. Basa esta distinción en que el incentivo forme parte de la estructura general del sistema fiscal (*benchmark tax system*) o, por el contrario, constituya una desviación específica del sistema. Otro factor determinante es el que los incentivos generales usualmente se aplican de forma automática, mientras que los incentivos especiales se otorgan casuísticamente sobre una evaluación discrecional de las autoridades del país (los conocidos *rulings*).

²⁶² A efectos de este trabajo se utilizarán indistintamente los términos de competencia fiscal perjudicial, lesiva o nociva.

bien, para otros autores, no tanto de los efectos producidos como de los medios utilizados para generarla o la proporcionalidad de las medidas adoptadas. Así, una competencia fiscal lesiva presupone la aplicación de medidas hostiles, que aunadas con pruebas de la falta de colaboración y buena fe del Estado (como en los casos de falta de intercambio de información o transparencia), hacen imposible emitir un veredicto favorable en cuanto a la proporcionalidad de la medida²⁶⁴.

Aun así, son varios los argumentos aducidos a favor de cierta competencia fiscal sana. En primer lugar, se entiende que una reducción generalizada de los tipos impositivos y la consecuente disminución de la carga fiscal, desde un punto de vista macroeconómico, genera un mayor crecimiento económico y desarrollo del país, el aumento del empleo y una mejora sustantiva en el nivel de bienestar, lo que constituiría un ejercicio de competencia fiscal sana o beneficiosa²⁶⁵. A modo de ejemplo, una presión fiscal reducida supone un menor coste para las empresas que operan a nivel nacional e internacional, aumentando el atractivo del país para la localización de nuevas empresas en su territorio²⁶⁶.

Adicionalmente, otra de las consecuencias positivas de la competencia fiscal internacional es que incentiva lo que se viene llamando *buen gobierno*²⁶⁷. Esto se traduce en que la reducción en los tipos impositivos obligaría a los gobiernos a mantener niveles razonables de gasto público y mejorar la eficiencia de la administración pública, encontrando un equilibrio razonable entre la presión fiscal soportada por los contribuyentes y el nivel de los servicios públicos e infraestructura que reciben del Estado²⁶⁸.

Lo cierto es que la reducción de la carga fiscal ha generado una aproximación espontánea de los sistemas fiscales (situación más notoria en el ámbito del mercado único de la Unión Europea), mediante una convergencia a la baja de los tipos impositivos y la ampliación de la base imponible, lo cual supone para algunos una mayor justicia y neutralidad en los sistemas

²⁶³ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., págs. 18-20.

²⁶⁴ BAYONA GIMÉNEZ, J. J., "National Report Spain", en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003, págs. 433-434.

²⁶⁵ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., págs. 10-11; VALLEJO CHAMORRO, J. M., "La Competencia Fiscal", op. cit., pág. 211

²⁶⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P., "¿Competencia Fiscal "Lesiva" o "Beneficiosa"? Un argumento adicional para la armonización de la imposición directa de los no residentes", *CEF Contabilidad y Tributación*, núm. 280, 2006, pág. 38.

²⁶⁷ ABERY, E., "The OECD and Harmful Tax Practices", *Tax Notes International*, vol. 46, núm. 8, 2007, págs. 837-839.

²⁶⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P., "¿Competencia Fiscal "Lesiva" o "Beneficiosa"? Un argumento adicional para la armonización de la imposición directa de los no residentes", op. cit., pág. 38.

tributarios, así como una distribución más justa de la carga fiscal entre los contribuyentes y un sistema mejorado de la redistribución de la riqueza²⁶⁹.

Por el contrario, la competencia fiscal pasa a ser lesiva o perjudicial cuando el objetivo que pretende alcanzar el Estado mediante la reducción de la carga fiscal es el de atraer inversiones o contribuyentes de otros Estados, es decir, utilizar el elemento fiscal como ventaja comparativa²⁷⁰. La idea de utilizar la fiscalidad como ventaja competitiva, sin embargo, es algo poco definitorio: desde el momento en que nos encontramos ante economías abiertas, la fiscalidad adquiere ese rasgo. Por ello se tiende a añadir cierta intencionalidad manifiesta en relación con otras cuestiones, en particular con la evasión fiscal. A este respecto, CHICO DE LA CÁMARA considera que el carácter lesivo exige la culpabilidad del Estado que establece las medidas, requiriendo la intencionalidad manifiesta de atraer inversiones a su jurisdicción con la pretensión clara de provocar el desmantelamiento de las inversiones existentes en los países de su entorno económico²⁷¹. En este sentido, para ROSEMBUJ la competencia lesiva es el resultado de la elusión y de la evasión de Estado. Mientras la primera se manifiesta en el establecimiento de regímenes preferentes exclusivamente diseñados para atraer el desplazamiento de inversiones en perjuicio de otros Estados, la segunda se refiere a la cooperación activa por parte del Estado con la ocultación de la renta de los no residentes²⁷².

Por todo ello, son también varios los argumentos que han abundado en los efectos negativos de la competencia fiscal. Así, en cuanto a sus efectos económicos, puede causar una ineficiente asignación de recursos, esto es, atendiendo únicamente a motivos puramente fiscales²⁷³. Asimismo, crea ineficiencias en el sector público, ya que la reducción

²⁶⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P., "Los límites difusos entre la competencia fiscal "lesiva" y "beneficiosa": Una reflexión sobre la necesidad de armonizar la imposición directa", en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Ed. Colex, Madrid, 2005, págs. 220-221.

²⁷⁰ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, págs. 18-19.

²⁷¹ CHICO DE LA CÁMARA, P., "¿Competencia Fiscal "Lesiva" o "Beneficiosa"?: Un argumento adicional para la armonización de la imposición directa de los no residentes", *op. cit.*, págs. 39-42. Para este autor, la competencia fiscal "perniciosa o nociva" se trata de una especie del concepto genérico de competencia fiscal lesiva. Así, la competencia fiscal lesiva engloba dos tipos de medidas: a) perjudiciales, que producen una pérdida general en la recaudación de determinados países por la deslocalización de inversiones; y, b) perniciosas o nocivas, que además contienen un elemento doloso, esto es, el Estado no permite el intercambio de información tributaria con otros países o prevé el secreto bancario, garantizando así la opacidad de las operaciones realizadas en su jurisdicción (como los paraísos fiscales).

²⁷² ROSEMBUJ, T., "La competencia fiscal lesiva", *Impuestos*, núm. 3, 1999, págs. 10-17.

²⁷³ Para MARTÍN LÓPEZ la eficiencia económica se encuentra estrechamente vinculada con el principio de neutralidad tributaria, ya que la mayor productividad de los recursos económicos exige la menor interferencia del factor fiscal en su asignación. *Vid.* MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 55.

generalizada de los niveles de imposición entre los Estados produce una armonización de los sistemas tributarios a la baja (denominado “*race to the bottom*”), lo que significa que los gobiernos no cuenten con los recursos suficientes para financiar el gasto público²⁷⁴.

Por otra parte, se ha puesto de relieve que la competencia fiscal puede generar lo que algunos autores han calificado como degradación fiscal, esto es, la erosión de las bases imponibles y la pérdida de ingresos fiscales de los Estados, como consecuencia de una adopción generalizada de políticas tributarias orientadas a captar capital y actividades empresariales extranjeras, mediante la disminución de la carga impositiva soportada por dichas renta. En efecto, como señala MARTÍN LÓPEZ, la retroalimentación del proceso competitivo ha llevado a una contienda por la captación de inversiones que ha resultado en una tributación común a la baja, lo que finalmente significa una menor recaudación y la depauperación de los Estados en su conjunto²⁷⁵.

Igualmente, se ha apuntado a cómo la disminución en los ingresos fiscales del Estado ha llevado al desplazamiento de la carga tributaria a bases imponibles menos móviles, como es el caso de las rentas derivadas del trabajo, lo cual puede ocasionar un efecto negativo en el empleo y en términos de distribución de la carga impositiva (impuestos altos sobre el trabajo y un aumento de los impuestos indirectos)²⁷⁶, situación que para algunos autores podría llegar a significar la ausencia total de impuestos sobre el capital²⁷⁷. Por ende, toda disminución de ingresos fiscales apunta a la posibilidad de una pérdida de calidad de los servicios prestados por el Estado.

De este modo, la competencia fiscal internacional se ha convertido en una nueva limitante sobre la soberanía fiscal, ya que ningún país puede determinar su sistema fiscal sin tomar en

²⁷⁴ Para EDWARDS y MITCHELL, la reducción en los tipos impositivos en las recientes décadas no ha resultado todavía en una reducción en la recaudación fiscal, ya que han existido respuestas dinámicas que han mitigado la pérdida en la recaudación, como la disminución en el tamaño de los gobiernos. Asimismo, la disminución en los tipos genera un crecimiento económico más rápido y reduce la evasión fiscal, expandiendo la base fiscal, con lo cual no ocurriría la denominada “*race to the bottom*”. EDWARDS, C. y MITCHELL, D.J., *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend it*, CATO Institute, Washington, D. C., 2008, pág. 146.

²⁷⁵ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., págs. 48-50.

²⁷⁶ MORS, M., “Tax Competition in Europe –An EU Perspective”, en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003, pág. 134.

²⁷⁷ AULT, H. J., “Tax Competition: What (If Anything) To Do About it?”, en KIRCHHOF, P., LEHNER, M. et. al., *Staaten und Steuern (Test schnft für Klaus Vogel Zum 70. Geburt Stag)*, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2000, pág. 1118.

consideración el desarrollo internacional en esta área²⁷⁸. Así, la configuración del sistema fiscal (*tax mix*) de los Estados y el reparto de la carga entre los contribuyentes están determinados conforme a las necesidades de contribuyentes ricos o con ingresos móviles. Esto es, el mercado se erige como un límite al poder tributario de los Estados y a la misma capacidad de los sistemas políticos a la hora de tomar decisiones²⁷⁹, dado que, en su afán por atraer nuevas inversiones y capitales, son cada vez mayores las dificultades para equilibrar las exigencias en materia de competitividad fiscal con el uso de su sistema fiscal con fines redistributivos o conforme a los principios clásicos de justicia fiscal²⁸⁰.

En definitiva, el fenómeno de la competencia fiscal internacional, como señala GARCÍA PRATS, ha generado una situación contradictoria. Por una parte, los Estados tratan de implementar medidas para mejorar el clima fiscal en su territorio y así atraer la inversión extranjera o el desarrollo de determinadas actividades, medidas que se acercan al tratamiento que ofrece un paraíso fiscal. Por otra parte, esos mismos Estados están implementando otras medidas para evitar la erosión de su base fiscal, esto es, para prevenir el uso o abuso de los paraísos fiscales por parte de sus contribuyentes²⁸¹. En este sentido, qué hacer con los paraísos fiscales se ha convertido en una de las cuestiones más acuciantes en los últimos años.

4. LOS PARAÍSOS FISCALES.

Ciertamente, en el marco de la competencia fiscal una de las problemáticas más delicadas es la de los paraísos fiscales. A pesar del interés que estos han generado en virtud de su papel en la economía mundial, en especial en relación con los movimientos de capital, y de ser objeto de los debates sobre política tributaria más recientes (en relación con el alcance de la competencia fiscal internacional y la evasión fiscal), podemos decir que no existe una definición unívoca de paraíso fiscal. Generalmente, como señala DHARMAPALA, nos referimos como tales a aquellos lugares con tipos impositivos muy reducidos y otras

²⁷⁸ LODIN, S., "What ought to be taxed and what can be taxed: A new international dilemma", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 5, 2000, pág. 214; MCLURE, C. E., "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty", *op. cit.*, págs. 328-341.

²⁷⁹ AULT, H. J., "Tax Competition: What (If Anything) To Do About it?", *op. cit.*, pág. 1118.

²⁸⁰ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 51-62; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, págs. 11-12.

²⁸¹ GARCÍA PRATS, F. A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, págs. 68-69.

características diseñadas para atraer a los inversores extranjeros²⁸², entre ellas la opacidad en sus operaciones, el secreto bancario y comercial, estándares más bajos en la regulación de instituciones financieras, de bancos y de sociedades de seguros, que se combinan con una infraestructura altamente desarrollada.

En todo caso, la mayoría de los autores concuerdan en que no existe una definición única, oficial o no, de paraíso fiscal, ya que la complejidad de los sistemas fiscales puede convertir a todo país en un potencial paraíso fiscal. Así, CHAVAGNEUX y PALAN consideran que existen tres tipos. El primero, las pequeñas economías insulares cuyos regímenes fiscales se han diseñado específicamente para atraer a la inversión extranjera. El segundo, determinados países con sistemas fiscales complejos y bien regulados, pero donde sin embargo algunos aspectos de su legislación tributaria los hacen muy atractivos para los inversores extranjeros, como Suiza y Luxemburgo. El tercero, algunos países que presentan numerosas características de un paraíso fiscal, si bien su calificación como tal puede ser problemática, como es el caso de Irlanda y Holanda, que encabezan los destinos de la inversión directa en el extranjero de las multinacionales de EE.UU.²⁸³

La falta de una definición concreta se debe a diversas razones. Por una parte, el concepto de paraíso fiscal se encuentra absorbido por el de competencia fiscal lesiva²⁸⁴. Por otra parte, la extensión y el carácter esencial de la opacidad de las actividades realizadas en estos territorios hace difícil definir precisamente sus mecanismos y procedimientos de actuación, así como los sujetos que las llevan a cabo. Por último, la misma frontera entre lo que constituye una competencia fiscal lesiva o perjudicial y lo que sería una competencia sana suele ser fluída²⁸⁵.

Por ello, para ORLOV no existe una definición confiable, ya que las definiciones existentes tanto en los trabajos de investigación como en declaraciones políticas son de carácter

²⁸² "Locations with very low tax rates and other attributes designed to appeal foreign investors". DHARMAPALA, D., "Which countries become tax havens?", *Journal of Public Economics*, vol. 93, núm. 9-10, 2009, pág. 1058.

²⁸³ CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, Ed. El Viejo Topo, Barcelona, 2007, págs. 13-14. Del mismo modo, FERRE NAVARRETE distingue entre paraísos fiscales clásicos, es decir, países pequeños que ofrecen principalmente opacidad y baja fiscalidad, y países con una imposición normal o equiparable a la de países desarrollados que ofrecen regímenes fiscales ventajosos a los no residentes que operen en el exterior, caracterizándose por un sistema fiscal dual. FERRE NAVARRETE, M., "Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso", en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2007, pág. 1660.

²⁸⁴ *Vid. Infra*, 6.1.1. El Informe "La Competencia Fiscal Nociva: Un Tema Global", del presente Capítulo.

²⁸⁵ CALVO VÉRGEZ, J., "El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional Tributario: algunas consideraciones", *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2003.

subjetivo. La noción de paraíso fiscal se encuentra necesariamente vinculada con la comparación entre las cargas fiscales de los Estados, lo cual hace que su definición sea consustancialmente relativa. De este modo, para este autor, un paraíso fiscal será todo Estado o jurisdicción que lleve a cabo una práctica relacionada con el establecimiento, con cualquier propósito, de un régimen fiscal más privilegiado en comparación con otros Estados o jurisdicciones²⁸⁶.

La ausencia de un criterio general o método común para definir lo que constituye un paraíso fiscal se refleja en la existencia de diversos métodos adoptados en la normativa interna de los Estados. Así, algunos países optan por la inclusión de una lista negra de países (con consecuencias sobre el régimen fiscal al cual se sujetará la operación o el contribuyente); otros se basan en una decisión discrecional de las autoridades tributarias conforme a directrices generales previamente definidas; otros adoptan una lista blanca de países que no constituyen un paraíso fiscal; y un cuarto grupo combina ambos tipos de listas²⁸⁷. Adicionalmente, estas clasificaciones se basan en distintos criterios, lo cual necesariamente implica un cierto nivel de subjetividad. No obstante, paradójicamente, en 2008 aproximadamente los mismos países y territorios aparecían recurrentemente en las diversas listas de paraísos fiscales²⁸⁸.

A otro nivel, para determinar la existencia de un paraíso fiscal algunos autores consideran un buen punto de partida su reputación como tal (*reputation test*), esto es, que la jurisdicción se ofrezca como un lugar para que los no residentes puedan escapar de los impuestos en su Estado de residencia²⁸⁹. Así, ROSEMBUJ define como paraíso fiscal al micro-Estado o dependencia territorial de otro Estado que se ofrece a sí mismo por su nula o inexistente exigencia tributaria, de tal manera que el paraíso fiscal supone la ocultación de la riqueza gracias a un sistema fiscal insuficiente. Dicho encubrimiento se produce a través de dos

²⁸⁶ "Any tax practice of a state or a jurisdiction related to the establishment, for any purposes, of a more privileged tax regime in comparison with other states or jurisdictions". ORLOV, M., "The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis", *International Tax Review*, vol. 32, núm. 2, 2004, pág. 97.

²⁸⁷ GARCÍA PRATS, F.A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, pág. 69.

²⁸⁸ Vid. DHARMAPALA, D., "What problems and opportunities are created by tax havens?", *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 24, núm. 4, 2008, pág. 662.

²⁸⁹ GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview (A report to the Commissioner of Internal Revenue the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy))*, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Washington, D. C., 1980, pág. 14; ORLOV, M., "The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis", *op. cit.*, pág. 96; POOLE DERQUI, L., "La lucha internacional contra los paraísos fiscales", *Estrategia Global: revista de relaciones internacionales, economía, defensa y tecnología*, núm. 8, Marzo/Abril, 2005, pág. 35. Del mismo modo, la OCDE hace referencia a la reputación de la jurisdicción como uno de los criterios determinantes en su condición de paraíso fiscal. Vid. *Infra*, Ref. 359.

elementos: 1) la ausencia total o parcial de un sistema tributario regular; y 2) la disimulación de la renta de los no residentes mediante el secreto bancario y mercantil, con fines de opacidad fiscal²⁹⁰.

De forma más amplia, algunos autores consideran como paraísos fiscales a aquellos países que aplican deliberadamente políticas encaminadas a atraer actividades internacionales, mediante la minimización de impuestos y reducción de cualquier otra forma de restricción sobre las operaciones de las empresas²⁹¹. Esta definición contiene dos elementos. Primero, que el desarrollo de los paraísos fiscales no es espontáneo, sino el resultado de una estrategia estatal. Esto es, del uso de su soberanía para legislar (incluida, en su caso, la previsión de ausencia de normas), adecuándose a la demanda de sus potenciales clientes. Segundo, que buscan atraer todo tipo de actividades extranjeras por medio de ventajas comparativas, consistentes en la disminución de obligaciones reglamentarias de todo tipo²⁹². En la misma dirección, en un informe realizado por la OCDE, esta organización los define como una jurisdicción que activamente se presta para la elusión del impuesto que de otra forma sería pagado en países de alta imposición²⁹³.

En definitiva, además de una carga fiscal mínima existen otros factores que determinan la existencia de un paraíso fiscal, en especial la opacidad o falta de transparencia. Así, para CALVO ORTEGA los paraísos fiscales son un mecanismo al servicio de estrategias fiscales que buscan precisamente opacidad y carga fiscal mínima y anormal y que no tienen justificación en términos de justicia fiscal²⁹⁴.

4.1. CARACTERÍSTICAS DE UN PARAÍSO FISCAL.

A pesar de la falta de un concepto de paraíso fiscal, podemos concluir que existe una serie de elementos o características coincidentes en la mayoría de las definiciones encontradas. A saber:

²⁹⁰ ROSEMBUJ, T., "La competencia fiscal lesiva", *op. cit.*, págs. 30-31.

²⁹¹ Definición del economista Richard Johns, citado en CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, *op. cit.*, pág. 16.

²⁹² CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, *op. cit.*, págs. 16-17.

²⁹³ "(...) a jurisdiction actively making itself available for avoidance of tax which would otherwise be paid in relatively high tax countries", en OCDE, "OECD: Tax havens", *International Tax Review*, núms. 4-5, 1987, pág. 122.

²⁹⁴ CALVO ORTEGA, R., "La hora de los paraísos fiscales", *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2009, pág. 17.

a) Nivel de imposición nulo o muy reducido.

En general, los paraísos fiscales ofrecen una baja o nula tributación en relación con determinados tipos de renta o actividad²⁹⁵. Así, no es necesario que exista una total falta de imposición para que un país sea considerado como un paraíso fiscal²⁹⁶. De hecho, únicamente una pequeña minoría de estos no aplica ningún tipo de impuesto sobre la renta. Sin embargo, la mayoría dispone de un sistema fiscal complejo, cuya principal característica es que se dirige a minimizar la imposición sobre las actividades de los no residentes²⁹⁷.

b) Protección especial contra las autoridades tributarias (secreto bancario, financiero y comercial).

Siguiendo a GARCÍA PRATS, los paraísos fiscales ofrecen una particular protección a los no residentes respecto al escrutinio de las autoridades tributarias de su Estado de residencia, en la forma de una normativa interna que protege el secreto comercial o bancario y, por ende, supone la negativa del país a violar la confidencialidad del contribuyente conforme a un acuerdo internacional²⁹⁸. Así, una de las características esenciales de un paraíso fiscal son sus altos estándares de secreto financiero, bancario y comercial²⁹⁹, de tal manera que sus instituciones financieras no proporcionan información sobre sus clientes, ya que generalmente se encuentran obligados por ley a no revelar, ni a su propio gobierno, el origen, naturaleza o nombre de estos, previendo en algunos casos sanciones de tipo penal³⁰⁰. Del mismo modo, los abogados, contables y otros profesionales están sometidos a un estricto control reglamentario sobre la confidencialidad de sus clientes y sus operaciones, aún si se han cometido violaciones legales en otros países³⁰¹.

²⁹⁵ SALTO VAN DER LAAT, D., "Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española", *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000, pág. 55.

²⁹⁶ GARCÍA PRATS, F. A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, pág. 70.

²⁹⁷ CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, *op. cit.*, pág. 17.

²⁹⁸ GARCÍA PRATS, F. A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.* pág. 71.

²⁹⁹ HINES, J. R., y RICE, E. M., "Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business", *The Quarterly Journal of Economics*, vol. CIX, núm. 1, 1994, pág. 175; ORLOV, M., "The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis", *op. cit.*, p. 101; SALTO VAN DER LAAT, D., "Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española", *op. cit.*, págs. 55-56.

³⁰⁰ GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*, *op. cit.*, págs. 16-17.

³⁰¹ CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, *op. cit.*, pág. 18.

- c) Procedimiento laxo de inscripción de sociedades y rapidez en la creación de sociedades nuevas.

En los paraísos fiscales las empresas disponen de gran margen de libertad en cuanto a la información que deben proporcionar para su constitución. En algunos casos existe la posibilidad de constituir sociedades con títulos al portador, que permiten mantener oculta la identidad de los accionistas. Asimismo, los paraísos fiscales pueden ofrecer la posibilidad de constituir una sociedad en tiempos reducidos (en algunos casos en 24 horas)³⁰². Al respecto, ABERY destaca la importancia de este rasgo, la facilidad para el establecimiento de una residencia ficticia, ya que los paraísos fiscales funcionan como un punto que permite que las ganancias corporativas fluyan con una imposición mínima a través de él hacia otros países³⁰³.

- d) Estabilidad económica y política.

Algunos autores destacan la importancia de la estabilidad política y económica para que un país alcance la consideración de paraíso fiscal. Por una parte, la estabilidad política garantiza que no se llevarán a cabo futuras expropiaciones por parte del Estado, incluyendo reformas legislativas o mayores impuestos. Por otra parte, ofrece ciertas garantías implícitas de que el Estado no gestionará la economía de tal forma que prevenga que los inversores extranjeros obtengan ingresos³⁰⁴.

Sin embargo, no hay que olvidar que la evaluación de los riesgos políticos puede ser complicada. Al respecto, DHARMAPALA considera que los paraísos fiscales suelen contar con sistemas políticos y jurídicos sólidos, así como bajos niveles de corrupción, ya que únicamente los países con un sistema gubernamental sólido pueden establecer de forma creíble tasas tributarias más bajas. Por el contrario, un país sin un marco institucional fuerte

³⁰² CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, op. cit., págs. 18-19; FERRE NAVARRETE, M., "Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso", op. cit., pág. 1659; SALTO VAN DER LAAT, D., "Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española", op. cit., pág. 55.

³⁰³ ABERY, E., "The OECD and Harmful Tax Practices", op. cit., págs. 834-835.

³⁰⁴ DHARMAPALA, D., "Which countries become tax havens?", op. cit., pág. 1064; DOGGART, C., "Tax havens and their uses", Special Report núm. 1191, The Economist Publications, London, 1990, págs. 1-2; MOERMAN, S., "The Main Characteristics of Tax Havens", *International Tax Review*, vol. 27, núm. 10, 1999, pág. 375; SALTO VAN DER LAAT, D., "Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española", op. cit., pág. 57.

generalmente no obtendrá beneficios al convertirse en un paraíso fiscal, ya que dicha política no tendrá mucho impacto en la inversión extranjera, a falta de credibilidad³⁰⁵.

e) Sector financiero importante y desproporcionado.

Por definición, se trata de sistemas donde el sector financiero se encuentra sobredimensionado en comparación con el resto de la economía del país y resulta de suma importancia para esta³⁰⁶. Esto se debe a que la mayoría de los paraísos fiscales fomentan las actividades bancarias extraterritoriales mediante la distinción entre actividades de residentes y no residentes, de tal manera que las de estos últimos serán gravadas de distinta forma, no están sujetas a requisitos sobre reservas, ni se sujetan a control de cambios³⁰⁷.

f) Apoyo de un gran centro financiero y una infraestructura desarrollada.

En virtud de la función del paraíso fiscal como un sitio de tránsito de capitales, resulta una característica primordial una infraestructura de alto nivel vinculada a un centro financiero importante³⁰⁸.

g) Ausencia de control o control de cambios liberal.

Muchos paraísos fiscales tienen un sistema de control de cambios doble, el cual distingue entre residentes y no residentes, y entre la moneda local y moneda extranjera. Generalmente los no residentes no se encuentran sujetos a control de cambios, salvo con respecto a la moneda local. Así, una sociedad constituida en un paraíso fiscal no estará sujeta a control de

³⁰⁵ DHARMAPALA, D., "What problems and opportunities are created by tax havens?", *op. cit.*, págs. 663 y 665; DHARMAPALA, D., "Which countries become tax havens?", *op. cit.*, págs. 1058-1059.

³⁰⁶ EDWARDS, C. y MITCHELL, D. J., *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend it*, *op. cit.*, pág. 160; GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*, *op. cit.*, págs. 17-18; MOERMAN, S., "The Main Characteristics of Tax Havens", *op. cit.*, págs. 371-373.

³⁰⁷ FERRE NAVARRETE, M., "Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso", *op. cit.*, pág. 1659; GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*, *op. cit.*, págs. 17-18; MOERMAN, S., "The Main Characteristics of Tax Havens", *op. cit.*, pag. 368.

³⁰⁸ CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, *op. cit.*, pág. 19; GARCÍA PRATS, F.A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, pág. 72; GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*, *op. cit.*, pág. 19; HINES, J. R. y RICE, E. M., "Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business", *op. cit.*, pág. 175; MOERMAN, S., "The Main Characteristics of Tax Havens", *op. cit.*, págs. 373-374.

cambios en la medida en que lleve a cabo operaciones en moneda extranjera y fuera de dicha jurisdicción³⁰⁹.

Por lo demás, resulta necesario que un paraíso fiscal cuente con una moneda estable, ya que de lo contrario no será capaz de permitir la libre transferencia de ganancias y capitales en distintas monedas³¹⁰.

h) Red de acuerdos bilaterales.

Aquí las situaciones suelen ser extremas. Bien la existencia de tratados fiscales contribuye a que estos países sean atractivos para cierto tipo de operaciones. Por ejemplo, cuando permiten evitar la doble imposición en las filiales³¹¹. Bien, por el contrario, pueden poseer una escasa o nula red de convenios internacionales en materia fiscal, lo cual beneficia la protección de la confidencialidad y la ausencia del intercambio de información³¹².

i) Características físicas del Estado.

Generalmente, los paraísos fiscales son países pequeños o islas, y tienden a estar localizados en las proximidades de grandes exportadores de capital. Dicha característica geográfica, y su consecuente población más reducida, facilita la inclinación hacia una economía abierta³¹³. Asimismo su tamaño implica que no necesitan reunir altas sumas de impuestos para garantizar los servicios públicos y el manejo del Estado, y la pérdida teórica de los impuestos se ve compensada por los beneficios derivados de la actividad económica atraída por los beneficios fiscales ofrecidos³¹⁴.

³⁰⁹ GARCÍA PRATS, F.A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, pág. 72; GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*, *op. cit.*, pág. 19; ORLOV, M., "The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis", *op. cit.*, pág. 101; SALTO VAN DER LAAT, D., "Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española", *op. cit.*, pág. 56.

³¹⁰ MOERMAN, S., "The Main Characteristics of Tax Havens", *op. cit.*, pág. 374.

³¹¹ CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, *op. cit.*, pág. 19; GARCÍA PRATS, F. A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, pág. 72; GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*, *op. cit.*, pág. 20; MOERMAN, S., "The Main Characteristics of Tax Havens", *op. cit.*, pág. 374.

³¹² SALTO VAN DER LAAT, D., "Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española", *op. cit.*, pág. 56.

³¹³ DHARMAPALA, D., "What problems and opportunities are created by tax havens?", *op. cit.*, pág. 663.

³¹⁴ GARCÍA PRATS, F. A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, pág. 71.

j) La promoción y publicidad del paraíso fiscal.

En virtud de la importancia del sector financiero en la economía de estos países, estos buscan promover su posición como paraíso fiscal³¹⁵. De este modo, resulta importante su buena imagen, esto es, que el territorio no se encuentre asociado a operaciones de corrupción o blanqueo de dinero³¹⁶.

4.2. CLASIFICACIÓN DE LOS PARAÍOS FISCALES.

Dentro de las distintas categorizaciones de los paraísos fiscales, la más común es la que se basa en determinadas características de cada uno de los sistemas impositivos, con un resultado heterogéneo³¹⁷:

- Paraísos clásicos (*zero havens*). Donde no se aplican impuestos sobre la renta y/o sobre el capital (Bahamas, Bermuda, Islas Caimán, Nauru, San Vicente y Mónaco respecto a personas físicas)³¹⁸.
- Paraísos fiscales con impuesto sobre la renta con criterio territorial, esto es, donde no se someten a imposición los ingresos obtenidos en operaciones realizadas fuera del territorio (Costa Rica, Hong Kong, Liberia y Reino Unido respecto a sociedades no residentes).
- Paraísos fiscales con tipos impositivos bajos, ya sea por su sistema fiscal, ya sea por la aplicación de tipos reducidos conforme a tratados fiscales (Liechtenstein, Suiza, Islas Vírgenes Británicas y Antillas Neerlandesas).
- Paraísos fiscales que ofrecen ventajas especiales a holdings o sociedades extraterritoriales u *offshore* (Luxemburgo, Holanda y Singapur).

³¹⁵ GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*, op. cit., pág. 19; MOERMAN, S., “The Main Characteristics of Tax Havens”, op. cit., pág. 374; POOLE DERQUI, L., “La lucha internacional contra los paraísos fiscales”, op. cit., pág. 35.

³¹⁶ CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, op. cit., pág. 19; HINES, J. R., y RICE, E. M., “Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business”, op. cit., pág. 175.

³¹⁷ AMBROSIANO, M. F. y CAROPPO, M. S., “Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms”, *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, vol. 53, núm. 3, 2005, pág. 705; MOERMAN, S., “The Main Characteristics of Tax Havens”, op. cit., pág. 369.

³¹⁸ ORLOV analiza algunas características de los paraísos fiscales clásicos desde el punto de vista de su distribución geográfica y su desarrollo histórico. Vid. ORLOV, M., “The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis”, op. cit., págs. 97-101.

- Paraísos fiscales que ofrecen exenciones fiscales a industrias creadas con el objetivo de realizar exportaciones (Irlanda).
- Paraísos fiscales que ofrecen otras ventajas a determinado tipo de sociedades (Antigua, Granada y Jamaica).

Por su parte, ORLOV hace referencia a una clasificación con base en el tipo de imposición objeto de privilegios fiscales, destacando que un paraíso fiscal puede caer en una sola o varias de las siguientes categorías³¹⁹:

- Paraísos fiscales que ofrecen un refugio fiscal, completo o parcial, de la imposición sobre la renta. A su vez pueden distinguirse según:
 - Las modalidades de impuesto sobre la renta que se encuentran exentas, sean impuesto sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades o sobre ganancias de capital.
 - Los medios a través de los cuales se otorga el beneficio fiscal, por ejemplo, mediante legislación que regula determinadas sociedades exentas, holdings u otras estructuras; o mediante disposiciones convencionales.
 - El alcance del beneficio otorgado, por ejemplo, ausencia de impuesto sobre la renta, bajos tipos impositivos, o exenciones especiales para renta de fuente extranjera, determinado tipo de entidades o determinadas formas de actividades.
- Paraísos fiscales con respecto a impuestos de aduana.
- Paraísos fiscales con respecto a bienes inmuebles.
- Paraísos fiscales con regímenes privilegiados en la imposición de determinadas actividades, por ejemplo, sociedades de seguros.

³¹⁹ ORLOV, "The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis", *op. cit.*, pág. 100.

5. MEDIDAS PARA CONTRARRESTAR LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA.

A grandes rasgos, podemos encontrar dos tipos de reacción ante la competencia fiscal lesiva. Por un lado, los Estados introducen incentivos en sus sistemas fiscales, con objeto de evitar que sus contribuyentes emigren o desplacen su base fiscal a otras jurisdicciones³²⁰. Por otro lado, pueden implementar contramedidas que buscan neutralizar los efectos ventajosos que pueden obtener los contribuyentes mediante los regímenes preferentes de otros países³²¹.

En cuanto a estas últimas, entre todas las clasificaciones posibles, hay tres que revistan particular interés. La primera de ellas distingue las medidas dependiendo de la naturaleza de la disposición aplicada: a) aplicación de criterios internacionales sobre localización del impuesto, como las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE; b) medidas restitutivas, que buscan contrarrestar los efectos de la ley defraudada, como las normas sobre sociedades extranjeras controladas (*Controlled Foreign Corporations*, en adelante CFCs) o sobre subcapitalización; c) medidas que buscan desincentivar la realización de ciertas operaciones, como la no deducibilidad de pagos a paraísos fiscales; d) medidas represivas, que penalizan la realización de actividades con paraísos fiscales, por lo que originan un tratamiento fiscal específico; e) medidas complementarias, que resultan necesarias para la aplicación correcta de otras medidas (judiciales, legislativas o convencionales), como el intercambio de información previsto en los CDIs³²².

Por otra parte, podemos distinguir entre medidas destinadas a controlar la aplicación de beneficios fiscales, y medidas que se enfocan al reforzamiento de los mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información, las cuales pueden aplicarse tanto a nivel interno como internacional. Así, podemos encontrar disposiciones en la legislación interna de los Estados que se traducen en la denegación de determinados beneficios, como sucede: con la aplicación de la normativa sobre CFCs; con la restricción en la deducibilidad; con la inversión de la carga de la prueba en el caso de pagos a empresas residentes en paraísos fiscales; con la introducción de cláusulas sobre limitación de beneficios en los tratados fiscales a aquellas personas que no sean residentes de los Estados contratantes o que se hayan

³²⁰ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *La competencia fiscal desleal en los Estados miembros de la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 50.

³²¹ SCHÖN, W., "Tax Competition in Europe – The National Perspective", *European Taxation*, vol. 42, núm. 12, 2002, pág. 496.

³²² GARCÍA PRATS, F. A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, págs.80-82.

beneficiado de un régimen fiscal preferencial; y con la posibilidad de aplicar disposiciones antiabuso previstas en la legislación interna en supuestos de competencia fiscal lesiva, entre otras. A su vez, las medidas tendentes a potenciar la cooperación internacional pueden ser adoptadas mediante acciones unilaterales a nivel nacional, como la eliminación de disposiciones sobre secreto bancario de la normativa interna; o con medidas bi y multilaterales. Este último es el caso de la reforma del artículo 26 del MC OCDE³²³, de los intercambios de información específicos, o del aprendizaje conjunto en materia de competencia fiscal lesiva³²⁴.

En tercer lugar, estas medidas se pueden clasificar en unilaterales, bilaterales o multilaterales.

5.1. MEDIDAS UNILATERALES.

Son aquellas medidas incorporadas en la legislación interna de un país que buscan aislar a otros países que ofrecen regímenes preferenciales (como aquellas jurisdicciones identificadas como paraísos fiscales) y restringir las ventajas que estos pueden ofrecer a sus contribuyentes³²⁵.

Para PINTO, estas medidas pueden categorizarse como: a) generales, esto es, aquellas previstas por el sistema fiscal general de cada Estado y que se aplican indiscriminadamente como consecuencia de su política fiscal, como medidas antiabuso generales contempladas por la legislación del Estado; o b) específicas o enfocadas (*targeted*), que se centran en la minimización o la eliminación de los efectos de ciertos regímenes de otros Estados utilizados por sus residentes con el fin de reducir su carga fiscal, como es el caso de las normas sobre CFCs, o la restricción sobre la deducibilidad de pagos efectuados a entidades residentes en países de baja imposición³²⁶. En todo caso, dentro de las medidas nacionales más comunes encontramos:

³²³ Vid. *Supra*, 4.2.7. Actualización del MC OCDE de 2005, del Capítulo 1.

³²⁴ KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, op. cit., pág. 101.

³²⁵ KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, op. cit., pág. 92.

³²⁶ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., págs. 295-296.

5.1.1. Normas generales antiabuso.

La mayoría de los países cuenta con normas que regulan el fraude de ley, mientras que otros países incluyen disposiciones en su legislación tributaria para combatir formas específicas de abuso. El objetivo de estas normas es evitar que los residentes gocen de los beneficios de un tratamiento tributario preferente, cuando las transacciones u operaciones se han llevado a cabo con el único fin de evadir impuestos y carecen de un objetivo comercial legítimo³²⁷. La regulación difiere entre países, en algunos se adoptan principios generales como los de “sustancia sobre forma” e “interpretación económica”, mientras que en otros se incluyen normas generales sobre evasión fiscal³²⁸.

5.1.2. Normas sobre sociedades extranjeras controladas³²⁹.

Una sociedad controlada desde el extranjero (*Controlled Foreign Corporation*, CFC) es aquella que goza de personalidad jurídica independiente a la de sus socios, situada en un Estado, pero contando con participación o control por parte de personas residentes en otro Estado³³⁰. El objetivo de la regulación sobre CFCs es evitar el desplazamiento de ingresos y el diferimiento en el pago del impuesto por parte de los contribuyentes mediante el uso de una sociedad residente en el extranjero que se encuentra sujeta a una mínima o nula imposición en dicho país³³¹. Así, se gravan los ingresos no distribuidos por la CFC a nivel de sus accionistas, siempre que estos gocen de cierto nivel de decisión que les permita determinar la repatriación o no de los ingresos de la sociedad, por lo que generalmente se requiere un mínimo de participación accionarial. Asimismo, se aplican este tipo de medidas cuando la mayor parte de los ingresos de la CFC son rentas pasivas (por ejemplo, dividendos, intereses, cánones), por lo que en caso de que la sociedad lleve a cabo una actividad empresarial en el país o tenga un número elevado de socios, normalmente los países se

³²⁷ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 299.

³²⁸ SCHÖN, W., “Tax Competition in Europe – The National Perspective”, op. cit., pág. 496.

³²⁹ Sobre la regulación de las sociedades extranjeras controladas, vid. AMBROSIANO, M. F., y CAROPPO, M. S., “Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms”, op. cit., págs. 698-702; FONTANA, R., “The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part 2”, *European Taxation*, vol. 46, núm. 6, 2006; MAISTO, G. y PISTONE, P., “A European Model for Member States’ Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) – Part 1”, *European Taxation*, vol. 48, núm. 10, 2008; “A European Model for Member States’ Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) – Part 2”, *European Taxation*, vol. 48, núm. 11, 2008; SANZ GADEA, E., “Transparencia fiscal internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Ed. Colex, Madrid, 2005.

³³⁰ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 243.

³³¹ MAISTO, G. y PISTONE, P., “A European Model for Member States’ Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) – Part 1”, op. cit., pág. 505.

limitarán a gravar los dividendos percibidos por sus residentes y las ganancias derivadas de la venta de su participación³³².

En el marco del proyecto de la OCDE, dicha organización recomienda la adopción de este tipo de normas para combatir los efectos negativos de la competencia fiscal internacional, lo cual refleja una tendencia a su generalización desde su primera aparición en la legislación de los EE.UU. en la década de los años sesenta³³³.

Existen dos tipos de enfoque en el diseño de las normas sobre CFCs. Por un lado, algunos Estados determinan la aplicación de estas normas dependiendo de si la CFC se encuentra sujeta a un nivel bajo de imposición en el extranjero (*jurisdictional approach*). De este modo, en algunos Estados las normas sobre CFCs se aplicarán dependiendo de la tributación efectiva soportada por la sociedad, ya sea mediante un porcentaje mínimo de tributación efectiva, ya sea mediante la comparación del impuesto con aquél que se hubiera generado si las rentas de la entidad no residente fueran gravadas en el país de residencia de los socios³³⁴. Asimismo, encontramos que algunos países utilizan listas de jurisdicciones, elaboradas tras la evaluación global de su sistema fiscal, de los tipos impositivos, de la carga fiscal efectiva, de los impuestos pagados, etc., que determinan la aplicación de este tipo de normas. El resultado es que algunos Estados cuentan con listas “negras”, que señalan las jurisdicciones consideradas paraísos fiscales, o listas “grises”, que incluyen regímenes fiscales específicos sin que se catalogue al país como paraíso fiscal o que, en su caso, permiten que el contribuyente demuestre que no debe estar sujeto a esta normativa³³⁵. En otros casos, existen incluso listas blancas (Reino Unido) que establecen los países a los cuales no se les aplicará este tipo de normas, ya sea porque su sistema fiscal prevé una carga fiscal alta sobre las personas jurídicas, ya sea porque se ha suscrito un tratado fiscal con dicho país³³⁶.

Por otro lado, otros Estados aplican el método de gravamen mundial (*global approach*), el cual se centra únicamente en la baja tributación efectiva de los ingresos pasivos extranjeros percibidos por los accionistas, sin importar el lugar de residencia de la CFC, ni el nivel de

³³² FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 244.

³³³ SCHÖN, W., “Tax Competition in Europe – The National Perspective”, op. cit., pág. 497.

³³⁴ SANZ GADEA, E., “Transparencia fiscal internacional”, op. cit., págs. 622-623.

³³⁵ ORLOV, M., “The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis”, op. cit., págs. 103-104.

³³⁶ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 325.

impuestos extranjeros satisfechos. Esto es, la aplicación de la legislación sobre CFCs se determina por la naturaleza pasiva de las rentas obtenidas por la CFC³³⁷.

Adicionalmente, existe otra distinción en las legislaciones de los Estados determinada por la naturaleza de los rendimientos obtenidos por la CFC. Así, en algunos países se aplicarán las normas sobre CFCs a la totalidad de los ingresos de los accionistas cuando la sociedad obtenga principalmente ingresos pasivos, por ejemplo, más del 50% de su ingreso total (*entity approach*). En otros Estados se aplicará la normativa únicamente a los ingresos de naturaleza pasiva, distinguiéndolos de aquellos obtenidos por la realización de actividades empresariales (*transactional approach*)³³⁸.

5.1.3. Normas sobre residencia o emigración (impuestos de salida).

En algunos casos, los Estados utilizan disposiciones de su legislación tributaria sobre la residencia para combatir la competencia fiscal nociva. Así, una definición amplia de residencia fiscal puede servir para que los Estados se aseguren que una sociedad extranjera establecida en una jurisdicción de baja imposición es realmente dirigida desde dicho territorio (sede de dirección efectiva) y, por tanto, residente en dicho país para efectos fiscales³³⁹.

Por otra parte, algunos Estados establecen normas en su legislación tributaria que prevén la continuidad de las obligaciones fiscales, por un período limitado de tiempo, de las personas físicas que abandonan su jurisdicción pero que mantienen vínculos económicos en dicho país. En algunos casos, además, la emigración puede originar obligaciones fiscales relativas a ciertos activos o participaciones en sociedades³⁴⁰.

³³⁷ ALMUDÍ CID, J. M., "El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional", en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, pág. 997.

³³⁸ ALMUDÍ CID, J. M., "El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional", *op. cit.*, págs. 999-1000.

³³⁹ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, pág. 299.

³⁴⁰ SCHÖN, W., "Tax Competition in Europe – The National Perspective", *op. cit.*, pág. 498.

5.1.4. Normas sobre contabilidad.

Los Estados pueden adoptar distintos métodos de contabilidad para evitar la deslocalización de ingresos hacia otros Estados, siendo tres las normas que se pueden discriminar a estos efectos³⁴¹:

- a) Restricciones sobre deducciones. Para prevenir que los contribuyentes trasladen su base fiscal a otros Estados, se establecen disposiciones que restringen o niegan la deducibilidad de pagos realizados a entidades o beneficiarios residentes en jurisdicciones de nula o baja imposición. Esta limitación puede aplicarse ya sea que el pago se realice entre partes relacionadas, ya sea sin considerar el grado de control entre estas. Como medida flexibilizadora, en algunos casos se permite que el contribuyente presente pruebas que demuestren que los pagos se generan en virtud de una transacción comercial genuina³⁴².
- b) Precios de transferencia. Se refiere a los precios con los que las empresas asociadas o vinculadas valoran las transacciones efectuadas entre ellas. Las Administraciones tributarias buscan asegurar que las sociedades residentes en su territorio, que se encuentran vinculadas con otras residentes en el extranjero, determinen su base imponible conforme al principio de libre concurrencia (*arm's length principle*), esto es, que las transacciones entre ellas se valoren al precio que se hubiera aplicado si se tratara de empresas económicamente independientes entre sí³⁴³.
- c) Subcapitalización (*thin capitalization*). Se refiere a los supuestos en los que una sociedad se financia través de préstamos en lugar de aportaciones de capital de los socios, lo cual se traduciría en la obtención de ventajas fiscales inaceptables, derivadas de las diferencias en el tratamiento fiscal entre dividendos e intereses³⁴⁴.

³⁴¹ SCHÖN, W., "Tax Competition in Europe – The National Perspective", *op. cit.*, pág. 498.

³⁴² PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, pág. 297.

³⁴³ TRAPÉ VILADOMAT, M., "El régimen fiscal de los precios de transferencia", en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2004, pág. 433.

³⁴⁴ PALAO TABOADA, C., "La subcapitalización", en SERRANO ANTÓN, F. (Coord.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 695-696. En relación con la normativa sobre subcapitalización en la UE, *vid.* AMBROSIANO, M. F., y CAROPPO, M. S., "Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms", *op. cit.*, págs. 693-698.

5.2. MEDIDAS BILATERALES.

Tal y como señala la OCDE en el marco de su proyecto sobre competencia fiscal lesiva, el objetivo de estas medidas es prevenir que los tratados fiscales faciliten inadvertidamente dicha competencia, o que dificulten la aplicación de las medidas defensivas previstas por la legislación interna de un Estado firmante³⁴⁵. De este modo, cualquier país que desee combatir los efectos negativos de la competencia fiscal podrá revisar su política sobre firma de tratados y, en su caso, negarse a concluir nuevos tratados o denunciar aquellos ya celebrados con países que no se adecuen a los estándares de tributación internacional (como el de intercambio efectivo de información y transparencia)³⁴⁶.

Una medida en la misma dirección es la adopción de cláusulas amplias sobre intercambio de información en los CDIs, así como la firma de acuerdos bilaterales específicos sobre intercambio de información y asistencia mutua. A este respecto, para que sean eficaces, GARCÍA PRATS subraya la importancia de la coherencia entre las medidas contempladas por estos instrumentos y aquellas normas antiabuso previstas por la legislación interna del Estado³⁴⁷. De este modo, se han desarrollado varios tipos de cláusulas dentro de los tratados fiscales, diseñadas para combatir la competencia fiscal lesiva: a) cláusulas de exclusión, que niegan los beneficios de los tratados a determinado tipo de contribuyentes o situaciones (por ejemplo, la exclusión de las holding 1929 de Luxemburgo de ciertos tratados); b) cláusulas de limitación de beneficios, que restringen los beneficios de los tratados a sociedades con vínculos económicos reales con los Estados contratantes; c) cláusulas de actividad (*switch-over*), las cuales establecen la sustitución del método de exención por el de imputación, en el caso de ingresos pasivos; y d) cláusulas que requieran que el sujeto o el ingreso hayan sido gravados en el país de la fuente para justificar la exención en el país de la residencia³⁴⁸.

Dentro de estas medidas cabe mencionar la última tendencia internacional, consistente en la introducción dentro de los CDIs de una referencia específica a la competencia fiscal lesiva, con objeto de posibilitar la aplicación de las legislaciones nacionales antiabuso³⁴⁹.

³⁴⁵ KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, *op. cit.*, pág. 95.

³⁴⁶ *Vid. Infra*, 6.1.2. La identificación de los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales nocivos, b) El Informe de Progreso de 2001.

³⁴⁷ GARCÍA PRATS, F. A., "Prevention of use"OECD Proposals on harmful tax practices – An Update", and abuse of tax havens: exchange of information", *op. cit.*, pág. 76.

³⁴⁸ SCHÖN, W., "Tax Competition in Europe – The National Perspective", *op. cit.*, págs. 498-499.

³⁴⁹ SCHÖN, W., "Tax Competition in Europe – The National Perspective", *op. cit.*, pág. 499.

5.3. MEDIDAS MULTILATERALES.

Son aquellas medidas derivadas de la implantación de una serie de principios de seguimiento generalizado por los Estados³⁵⁰, en buena medida derivados de los trabajos elaborados por la OCDE en la materia, que analizaremos más adelante.

6. TRABAJOS EN LA MATERIA.

Con el tiempo se ha hecho evidente que la erosión tributaria que implica la competencia fiscal era una cuestión que los Estados no podían obviar pero que, igualmente, no era un ámbito donde se pudiera regular en ausencia de un decidido impulso político, dado que afecta al núcleo de decisión soberana de cada país. Este impulso, como veremos, se dió con el acicate de la crisis financiera, que borró las reticencias de ciertos países a la hora de controlar los paraísos fiscales, al venir a considerarse la falta de transparencia del sistema financiero internacional como una de las razones básicas de dicha crisis. Este paso adelante, y en particular la convergencia de posturas, se pudo vehicular en un marco de diálogo nuevo, en torno al G20.

No obstante, las intenciones políticas podrían haberse visto limitadas si no hubiera un fuerte componente técnico en la materia. Aquí el papel de la OCDE ha sido clave, influyendo decisivamente tanto en el enfoque de los países, y de otras organizaciones, como en las medidas tomadas. Por otra parte, también cabe señalar que a nivel regional igualmente la competencia fiscal vino a presentar retos. Es el caso de la UE, donde el mismo proceso de construcción comunitaria ha llevado a buscar mecanismos que eliminen lo que se ha dado en llamar regímenes preferenciales perniciosos.

Un análisis más en detalle puede dar cuenta de la importancia que estos trabajos han tenido y de cómo han incidido, y se han entrelazado, con la creación de estándares y mecanismos de intercambio de información, a partir de las iniciativas originales plasmadas en el Informe de

³⁵⁰ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *La competencia fiscal desleal en los Estados miembros de la Unión Europea*, op. cit., pág. 50.

la OCDE “La Competencia Fiscal Nociva: Un tema global” de 1998, y en el Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas de la UE.

6.1. PROYECTO DE LA OCDE SOBRE COMPETENCIA FISCAL NOCIVA.

El proyecto sobre competencia fiscal nociva de la OCDE se origina en la solicitud que los países miembros de la organización hacen a la misma, en mayo de 1996, para que desarrollara un informe sobre medidas para contrarrestar las distorsiones causadas por la competencia fiscal nociva o perjudicial sobre las decisiones de inversión y financiación, así como sobre sus consecuencias en las bases impositivas a nivel nacional³⁵¹. Esto da lugar a la publicación en 1998 de un primer informe, “La Competencia Fiscal Nociva: Un tema global” (en adelante, Informe 1998), seguido de otros informes que detallan el progreso alcanzado en la materia de forma periódica.

6.1.1. El Informe “La Competencia Fiscal Nociva: Un Tema Global” (aprobado el 28 de abril de 1998).

La importancia de este informe radica en que proporciona un marco de trabajo analítico para identificar lo que constituye una competencia fiscal perjudicial (o prácticas fiscales nocivas)³⁵², distinguiendo entre países con regímenes fiscales preferenciales nocivos y jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales³⁵³. Si bien con la limitación de que, a este respecto, el informe únicamente se enfoca en el estudio de la imposición de actividades geográficamente móviles, como la prestación de servicios financieros y la prestación de intangibles, y no de la totalidad de actividades económicas.

Así, el Informe 1998 analiza la competencia fiscal en dos ámbitos. Por un lado, define los elementos que diferencian un régimen fiscal preferencial aceptable de otro nocivo, ambos existentes en los sistemas tributarios de sus Estados miembros, analizando el impacto que

³⁵¹ OCDE, *La Competencia Fiscal Nociva*, OECD Publications, París, 2000, párrafo 1, pág. 7 [versión en inglés: *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/25/26/44430243.pdf> (consultado el 10 de febrero de 2010)].

³⁵² Hay que tener en cuenta que el Informe se refiere a los paraísos fiscales y a los regímenes fiscales preferenciales nocivos colectivamente como *prácticas fiscales nocivas*. Informe 1998, párr. 4, pág. 8.

³⁵³ AMBROSIANO, M. F. y CAROPPO, M. S., “Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms”, *op. cit.*, pág. 688.

estos últimos pueden tener sobre sistemas fiscales basados tanto en la residencia como en la territorialidad. Por otro lado, plantea los factores que determinan la calificación de una jurisdicción como paraíso fiscal y las consecuencias que su actividad produce, como son el aumento de la evasión y la elusión fiscales, la erosión de las bases impositivas de otros países, la distorsión de los patrones de inversión y comercio, la reducción del bienestar global, y la afectación de los principios de justicia, neutralidad y la legitimidad social de los sistemas fiscales.

En este contexto propone medidas que los Estados pueden adoptar a nivel nacional, bilateral o multilateral para contrarrestar los efectos negativos de la competencia fiscal. Sin embargo, en virtud de la naturaleza claramente global del fenómeno, y dado que las respuestas unilaterales o bilaterales pueden resultar *a priori* limitadas, enfatiza la importancia de la coordinación internacional³⁵⁴, ya sea mediante acciones colectivas, ya sea sentando las bases sobre las cuales los Estados puedan operar de forma individual pero con criterios comunes (como es el caso de la determinación de los criterios para identificar a los paraísos fiscales).

En principio, el Informe 1998 aclara que un nivel de imposición sobre la renta generalmente bajo no se puede considerar por sí mismo como competencia fiscal perjudicial, sino que se precisa de una combinación de este y otros factores, consistentes en políticas que intentan deliberadamente desviar la inversión, reduciendo la base imponible de otros países y facilitando la evasión y elusión fiscales³⁵⁵, esto es, se lleva a cabo la “caza furtiva” (*poaching*) de las bases impositivas de otros Estados, ya que estas pertenecerían al otro país sin la existencia de estas prácticas³⁵⁶.

En el caso de los paraísos fiscales, la OCDE admite que no hay un significado técnico preciso³⁵⁷, tal y como hemos analizado. Ahora bien, señala como punto de partida para su identificación una imposición nula o mínima. Otros elementos clave que pueden ayudar al

³⁵⁴ Sobre el papel de la coordinación fiscal como base de los trabajos de la OCDE y su importancia para la pervivencia de los sistemas fiscales nacionales, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M., “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *op. cit.*, págs. 17-19.

³⁵⁵ WEINER, J. M. y AULT, H. J., “The OECD’s Report on Harmful Tax Competition”, *National Tax Journal*, vol. LI, núm. 3, 1998, pág. 603.

³⁵⁶ Informe 1998, párr. 29, pág. 16.

³⁵⁷ Informe 1998, párr. 42, pág. 20.

reconocimiento de un paraíso fiscal son³⁵⁸: a) la falta de transparencia en la aplicación de las disposiciones legislativas, legales o administrativas; b) la existencia de normas o prácticas administrativas que prevengan el intercambio efectivo de información con otros países; y c) la ausencia de actividades económicas sustanciales en la jurisdicción, bastando una presencia formal o registral para verse favorecido por el régimen fiscal. Además de estos factores, existen otros elementos no impositivos a tener en cuenta, como un marco legal laxo o la presencia de una infraestructura empresarial sólida³⁵⁹.

En cuanto a los regímenes fiscales preferentes nocivos, el Informe 1998 apunta a la existencia de los mismos en países tanto miembros como no de la OCDE, diseñados para atraer actividades altamente móviles, los cuales pueden ser identificados por la existencia de tipos impositivos nulos o mínimos sobre dicho tipo de renta, ya sea que el tipo sea muy bajo o por la forma en que se determina la base imponible. Como sucede en el caso de la identificación de los paraísos fiscales, este factor se considera como el punto de partida indispensable para evaluar si un régimen fiscal reúne los demás elementos clave para ser considerado como nocivo o no, siendo estos:

a) La falta de transparencia.

La falta de transparencia puede derivar de dos circunstancias. Primero, de la forma en que un régimen se encuentra diseñado y administrado, incluyendo la aplicación preferencial de normas, la existencia de disposiciones fiscales negociables (*rulings*), y la indisponibilidad de ciertas prácticas administrativas para el público en general y para la Administración tributaria de otros países. Segundo, de la existencia de disposiciones sobre secreto, o de requisitos legales inadecuados que prevengan (o que pudieran prevenir) un intercambio efectivo de información³⁶⁰.

A este respecto, la OCDE ha formulado una serie de directrices de aplicación del Informe 1998 que señalan determinados factores que pueden indicar la falta de transparencia, para efectos de evaluar el carácter nocivo de un régimen fiscal preferente. De este modo, se

³⁵⁸ Otro indicador sobre la existencia de un paraíso fiscal es su reputación como un lugar que puede ser utilizado por los contribuyentes para escapar de los impuestos exigidos por su país de residencia (*reputation test*). Informe 1998, párrs. 51-52, págs. 22-23. *Vid. Supra*, 4. LOS PARAÍOS FISCALES.

³⁵⁹ Informe 1998, párrs. 52-56, págs. 22-25.

³⁶⁰ OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, Centre for Tax Policy and Administration, párr. 18, pág. 10. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf> (consultado el 20 de marzo de 2010).

considera que el régimen no es transparente, en virtud de que la información no se mantiene o no se puede obtener en dicho Estado, cuando³⁶¹:

1) Las autoridades del país, los beneficiarios del régimen o terceras partes sujetas a la jurisdicción del país no conservan la información o no podrían obtener información: sobre la propiedad (legal y real) de sociedades, sociedades de personas (*partnerships*) y otras personas jurídicas; sobre la contabilidad y registros de sociedades, sociedades de personas y otras personas jurídicas; sobre fideicomisos (*trusts*) y fundaciones (tipo, identidad de los fundadores, fideicomisarios, beneficiarios, etc.); sobre el movimiento de activos; sobre la identidad de administradores de fondos de inversión colectivos; o sobre la propiedad de cuentas bancarias e información sobre transacciones, entre otros.

2) Un Estado no regula la presentación de declaraciones, la presentación de cuentas financieras ante un órgano regulador o la realización de auditorías externas, y carece de regulación sobre el mantenimiento o auditoría que aseguren la fiabilidad de la contabilidad y de los registros.

3) La regulación normativa, fiscal o comercial, no prevé periodos de conservación de la contabilidad y registros razonables (cinco o más años).

4) Las autoridades del país gozan de facultades discrecionales para otorgar un régimen preferencial, pero las autoridades o las personas sujetas a su jurisdicción no están obligadas a conservar las resoluciones, la información sobre condiciones adicionales para su concesión, o la información subyacente del régimen.

5) Las autoridades y los beneficiarios de un régimen preferencial no están obligados a obtener o conservar información sobre la aplicación del régimen, como los ingresos, las deducciones, el tipo impositivo o sus reducciones, o los dividendos repartidos.

Asimismo, la OCDE considera que un Estado no reúne el requisito de transparencia, porque se considera que no existe acceso a la información, cuando: a) un Estado no pueda obtener y proporcionar, en respuesta a una solicitud en concreto, información sobre cuestiones fiscales

³⁶¹ OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, op. cit., párr. 31, págs. 12-13.

en materia penal, a menos que la conducta investigada constituya un delito conforme a sus propias normas; b) un Estado no pueda obtener y proporcionar información en respuesta a una solicitud, a menos que necesite la información para sus propios fines fiscales; y c) un Estado no pueda proporcionar la información a la que nos referimos en los párrafos que anteceden³⁶².

b) La falta de intercambio efectivo de información.

El intercambio efectivo de información implica que un Estado cuente con el mecanismo legal necesario para proporcionar información a otro Estado para efectos fiscales, generalmente mediante las disposiciones contenidas en un CDI, en un tratado multilateral o en un acuerdo específico sobre la materia. A su vez, este mecanismo debe estar acompañado de salvaguardas que protejan la confidencialidad de la información intercambiada (como los límites previstos por el artículo 26 MC OCDE), así como medidas administrativas que aseguren que el intercambio de información se lleve a cabo realmente, esto es, que se asegure un manejo eficiente y rápido de las solicitudes y respuestas en un proceso de intercambio.

No obstante, hay que señalar que el concepto de intercambio efectivo de información, para efectos del proyecto de competencia fiscal nociva, comprende únicamente el intercambio previa solicitud o intercambio rogado, es decir, no requiere la existencia de otras formas o modalidades de intercambio (automático o espontáneo), ni tampoco comprende solicitudes de información genéricas (*fishing expeditions*)³⁶³.

Más en detalle, las directrices para la aplicación del Informe 1998 señalan determinados factores que pueden generar la falta de intercambio efectivo de información, como que el Estado no cuente con instrumentos legales que permitan el intercambio de información; que el Estado únicamente intercambie información en relación con cuestiones fiscales criminales; o que el instrumento legal que prevea el intercambio sea ineficaz, en virtud de disposiciones demasiado amplias sobre secreto, sobre el privilegio entre abogado y cliente o por normas o prácticas sobre política pública³⁶⁴.

³⁶² OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, op. cit., párr. 35, pág. 13.

³⁶³ OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, op. cit., párr. 39-40, pág. 14.

³⁶⁴ OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, op. cit., párr. 52, pág. 16.

c) La estanqueidad o aislamiento del régimen (*ring-fencing*).

Los regímenes cercados (*ring-fencing*) son aquellos regímenes fiscales preferenciales que se encuentran parcial o totalmente aislados del mercado interno del país anfitrión, ya sea porque los contribuyentes residentes en dicha jurisdicción no pueden de forma explícita o implícita beneficiarse del régimen, o porque las empresas bajo dicho régimen no pueden operar en el mercado nacional³⁶⁵, lo que básicamente se traduce en que el país protege su base recaudatoria al limitar el régimen a ciertas áreas o inversores.

No obstante, las directrices para la aplicación del Informe 1998 aclaran que no se considera que exista estanqueidad ante la mera ausencia de operadores nacionales en el sector comprendido por el régimen, o ante la ausencia de un mercado interno para los servicios cubiertos por el régimen. En efecto, deben existir restricciones legales deliberadas o cualquier otra restricción con el mismo efecto, esto es, restringir el régimen fiscal preferencial a los no residentes o a transacciones o actividades extranjeras³⁶⁶. Del mismo modo, no existirá estanqueidad cuando la medida forme parte de los aspectos generales del sistema fiscal del país o cuando esté diseñada para efectos de la eliminación de la doble imposición, ni cuando existe un beneficio equivalente para transacciones nacionales o contribuyentes residentes, sin importar que el mecanismo sea distinto³⁶⁷.

d) Otros.

Por otra parte, el Informe 1998 señala elementos adicionales para la identificación de los regímenes fiscales nocivos, cuyo factor común es que permiten la reducción de la carga fiscal, como: la definición artificial de la base imponible; la falta de aplicación de principios internacionales sobre precios de transferencia; la exención de ingresos de fuente extranjera; tipos de gravamen o bases imponibles negociables (*rulings*); la existencia de disposiciones legales sobre secreto; el acceso a una amplia red de tratados fiscales; y regímenes promocionados como vehículos minimizadores de impuestos o que fomentan las operaciones motivadas por fines puramente fiscales³⁶⁸.

³⁶⁵ Informe 1998, párr. 62, pág. 28.

³⁶⁶ OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, op. cit., párr. 68, pág. 22.

³⁶⁷ OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, op. cit., párr. 84, pág. 27.

³⁶⁸ Las directrices sobre la aplicación del Informe 1998 aclaran que estos factores no son criterios adicionales, sino que analizan más detalladamente algunos principios y presunciones implícitos en los factores claves de identificación. OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, op. cit., párr. 4, pág. 6.

Finalmente, el Informe 1998 señala la conveniencia de verificar los efectos económicos del régimen fiscal preferencial para determinar su carácter nocivo. Como criterios retiene tres. En primer lugar, el régimen presentará una naturaleza potencialmente nociva cuando provoque el desplazamiento de las actividades económicas existentes hacia el Estado que otorga el régimen en lugar de generar la creación de nuevas actividades. En segundo lugar, ocurrirá otro tanto si la presencia y el nivel de actividad en el país anfitrión no son proporcionales al monto de inversión o ingreso. Por último, se atiende a si el régimen fiscal es el principal motivo de la localización de una determinada actividad económica³⁶⁹. No obstante, no se requiere la constatación positiva de las repercusiones económicas apuntadas para la calificación de un régimen fiscal preferencial nocivo³⁷⁰.

De lo anterior cabe destacar que a partir del Informe 1998, y a lo largo del desarrollo del proyecto de la OCDE sobre competencia fiscal, la organización ha subrayado la importancia del intercambio efectivo de información para la identificación de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales nocivos, ya que en caso de que las autoridades del paraíso fiscal o del país que otorga el régimen no puedan o no quieran proporcionar información, en virtud de políticas administrativas, acceso limitado a información bancaria, u otras prácticas que permitan que los inversores protejan su información financiera de las autoridades fiscales, con ello se facilita la evasión y elusión fiscales, así como la realización de actividades ilegales como el blanqueo de dinero³⁷¹.

Por otra parte, el Informe 1998 plantea una serie de recomendaciones sobre medidas para contrarrestar la competencia fiscal lesiva. Al respecto la OCDE enumera un conjunto de políticas a distintos niveles. Así, a nivel nacional un Estado puede tomar medidas dirigidas a incrementar la efectividad de las disposiciones existentes en su normativa interna, como la revisión y, en su caso, la adopción de legislación relativa a normas sobre CFCs o su equivalente; así como la revisión y modificación de la normativa sobre secreto bancario para que las autoridades fiscales tengan acceso a este tipo de información para la adecuada

³⁶⁹ Informe 1998, párrs. 80-84, págs. 34-35.

³⁷⁰ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., págs. 82-83.

³⁷¹ GARCÍA PRATS, F.A., "Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information", op. cit., págs. 72-73.

aplicación y determinación de impuestos³⁷², lo cual significaría la modificación de las prácticas de la banca internacional, así como de la estructura de los mercados financieros³⁷³.

En cuanto a las medidas de carácter bilateral, la OCDE recomienda que los Estados intensifiquen el intercambio de información relativa a transacciones en paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes que constituyan una competencia fiscal nociva, mediante las cláusulas previstas en tratados ya existentes o mediante el Convenio OCDE/CE. Asimismo, señala la posibilidad de que los países adopten cláusulas destinadas a evitar que los beneficios otorgados mediante los CDIs se utilicen inapropiadamente facilitando prácticas fiscales perjudiciales (por ejemplo, cláusulas sobre limitación de beneficios), o prevenir que estos imposibiliten la aplicación de normas internas antiabuso, entre otras.

De este modo, la OCDE recomienda un mayor y más eficiente uso de las disposiciones sobre intercambio de información, ya que una de las formas más efectivas de contrarrestar la evasión fiscal es que los inversores tengan como cierto que su información financiera puede ser intercambiada con las autoridades fiscales de su país de residencia³⁷⁴. Asimismo, se sugiere que los Estados adopten mecanismos de coordinación como auditorías conjuntas, proyectos de intercambio específico de información en relación con contribuyentes o con ingresos que se beneficien de prácticas constitutivas de una competencia fiscal perjudicial, y se recomienda que los Estados revisen su normativa sobre asistencia administrativa en materia de recaudación³⁷⁵.

Pero, ante todo, el Informe 1998 subraya la importancia de llevar a cabo acciones a nivel multilateral, ya que en algunos casos las acciones individuales por sí mismas no resuelven el problema, sino tan solo lo desplazan³⁷⁶. De este modo, lleva a cabo una serie de recomendaciones para intensificar la cooperación internacional, que a su vez permita aumentar la efectividad de las medidas unilaterales, entre las que destacan:

- ✓ La adopción de una serie de lineamientos que garanticen: que los Estados miembros no introduzcan nuevos regímenes fiscales nocivos o refuercen los existentes; que se

³⁷² Vid. *Infra*, 7.1. Las modificaciones al acceso de la información bancaria, del presente Capítulo.

³⁷³ SPENCER, D. E., "Stepping Up the Pressure on Tax Havens: An Update", *New Zealand Journal of Taxation, Law, and Policy*, vol. 7, núm. 3, 2001, pág. 172.

³⁷⁴ WEINER, J. M. y AULT, H. J., "The OECD's Report on Harmful Tax Competition", *op. cit.*, pág. 605.

³⁷⁵ Informe 1998, párrs. 133-137, págs. 51-52.

³⁷⁶ Informe 1998, párrs. 113-137, págs. 46-52.

identifiquen las medidas que constituyen regímenes perjudiciales, previstas en su legislación interna y práctica administrativa, y que se incluyan en una lista de identificación. La eliminación de las medidas o sus características nocivas debe realizarse en un plazo de cinco años, contados a partir de la aprobación del informe (9 de abril de 1998)³⁷⁷, cuestiones todas ellas cuyos resultados tendremos ocasión de analizar más adelante

- ✓ La creación de un órgano, el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas, encargado de coordinar la implementación de las recomendaciones y lineamientos, así como de elaborar informes de progreso sobre los trabajos realizados en la materia y proporcionar un marco adecuado para la mejora de la cooperación internacional con Estados no miembros, convirtiéndose en la primera estructura institucional internacional directamente responsable de la evaluación y coordinación de las medidas fiscales existentes o propuestas. A pesar de que las opiniones del Foro no son vinculantes legalmente, el impacto político que pueden tener es innegable, llevando a cabo una disuasión en la adopción de nuevas medidas nocivas³⁷⁸.
- ✓ La elaboración de dos listas, una de jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales, y otra comprendiendo los regímenes fiscales preferenciales nocivos existentes en los Estados miembros.

6.1.2. La identificación de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales preferenciales nocivos.

a) El Informe de Progreso de 2000.

En junio de 2000 la OCDE publicó un nuevo Informe, “El Progreso realizado en la identificación y eliminación de las Prácticas Fiscales Nocivas” (en adelante, Informe

³⁷⁷ Se prevén dos años adicionales en el caso de la eliminación de beneficios a los contribuyentes que se estén beneficiando del régimen.

³⁷⁸ WEINER, J. M. y AULT, H. J., “The OECD’s Report on Harmful Tax Competition”, *op. cit.*, pág. 606.

2000)³⁷⁹. En el mismo, por un lado, se describen los trabajos realizados en el ámbito de los Estados miembros y la labor realizada para involucrar a otros países no miembros en el proyecto y, por otro lado, se detallan los logros alcanzados en el marco de los paraísos fiscales.

De este modo, tras una autoevaluación de los regímenes fiscales preferenciales por cada Estado miembro, y su posterior evaluación por los demás miembros, se elaboró una lista con 47 regímenes fiscales preferentes “potencialmente nocivos”, clasificados en nueve categorías distintas³⁸⁰. Asimismo, se acordó la posterior evaluación de estos últimos conforme a lineamientos desarrollados por la OCDE³⁸¹, y su eliminación progresiva antes de abril de 2003, incluyendo una prórroga hasta el 31 de diciembre de 2005 para los contribuyentes que ya estuvieran beneficiándose del régimen antes del 31 de diciembre de 2000 (*grandfather clause*)³⁸². El Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas sería el órgano encargado de llevar a cabo la verificación de dicha eliminación y de informar al Consejo de la OCDE sobre los regímenes fiscales preferenciales que aún tuvieran características nocivas antes de junio de 2003. En caso de no eliminar estas dentro de los períodos previstos por la OCDE, el Informe 2000 prevé la posible aplicación de las medidas defensivas descritas en el Informe 1998³⁸³.

En cuanto a la labor realizada en el marco de los paraísos fiscales, como respuesta a las críticas generadas por parte de estos e incluso de algunos Estados miembros de la organización, la OCDE reiteró que el proyecto no pretendía determinar el nivel apropiado de imposición de cada país, por lo que el criterio de falta de impuestos o impuestos mínimos no vendría a definir una jurisdicción automáticamente como un paraíso fiscal³⁸⁴. Por otra parte, tras un proceso de análisis y evaluación con la participación de las jurisdicciones involucradas, el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas elaboró una lista con 35 jurisdicciones

³⁷⁹ OCDE, *Towards Global Tax Co-operation. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD Publications, París, 2000. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf> (consultado el 15 de marzo de 2010).

³⁸⁰ Estas categorías son: 1) seguros; 2) servicios financieros y arrendamiento (*leasing*); 3) gestoras de fondos; 4) bancos; 5) centros de coordinación; 6) centros de distribución; 7) centros de servicios; 8) entidades navieras; 9) actividades misceláneas. Informe 2000, párr. 11, págs. 12-14.

³⁸¹ La OCDE elaboró lineamientos (*Application notes*) que profundizan el estudio sobre los elementos o factores clave para identificar la existencia de un régimen fiscal preferente nocivo para facilitar su identificación por sus Estados miembros. Vid. OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, op. cit., párr. 18, pág. 10.

³⁸² Informe 2000, párr. 15, pág. 15.

³⁸³ Informe 2000, párr. 16, pág. 16.

³⁸⁴ ORLOV, M., *The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis*, op. cit., pág. 105.

que reunían los indicadores del Informe 1998³⁸⁵, exceptuando a las jurisdicciones que se comprometieron públicamente con el proyecto antes de la publicación del Informe 2000³⁸⁶. Asimismo, atendiendo al interés manifestado por algunas jurisdicciones en participar en el proyecto, se estableció un proceso para promover la cooperación y el compromiso de las mismas con la eliminación progresiva de las prácticas fiscales nocivas, el cual se encuentra sujeto a un proceso de evaluación dinámico.

Como resultado se previó la elaboración de una lista de paraísos fiscales no cooperativos antes del 31 de julio de 2001, estableciendo como requisito para no ser clasificado como tal que el Estado asegurara el cumplimiento de los criterios de transparencia y un intercambio efectivo de información³⁸⁷. La consecuencia de aparecer en esta última lista es que el Estado o jurisdicción puede ser objeto de las diversas medidas de defensa señaladas en el Informe 1998, aplicadas de forma coordinada por parte de los miembros de la OCDE, entre las cuales se encuentran: reglas de transparencia fiscal internacional; no deducción de gastos incurridos en paraísos fiscales; y no aplicación de exenciones a actividades desarrolladas en paraísos fiscales, entre otras³⁸⁸. Medidas todas ellas tendentes a incrementar el costo de establecer estructuras con propiedad extranjera y sociedades en jurisdicciones de baja imposición, afectando al objetivo que estas tuvieran de beneficiarse de preferencias tributarias, y minimizar los costos fiscales³⁸⁹.

Finalmente, el Informe 2000 prevé las acciones con las cuales la OCDE pretende extender el diálogo con las jurisdicciones cooperativas, esto es, comprometidas con el proyecto, entre las cuales se encuentra la elaboración de instrumentos que implementen el intercambio de información (como el Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información o un acuerdo multilateral), la creación de un marco multilateral en el cual se desarrollen los trabajos con estas jurisdicciones, y el análisis de otras formas de asistencia disponibles para facilitar la eliminación de la competencia fiscal nociva por dichas jurisdicciones.

³⁸⁵ Estas 35 jurisdicciones eran: Andorra, Anguilla, Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahréin, Barbados, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Islas Cook, Gibraltar, Granda, Isla de Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Maldivas, Islas Marshall, Mónaco, Montserrat, Nauru, Antillas Holandesas, Niue, Panamá, Samoa, San Cristóbal y Nieves, Santa Lucía, San Vicente y Las Granadinas, Seychelles, Tonga, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes (EE.UU.) y Vanuatu.

³⁸⁶ Bermuda, Islas Caimán, Chipre, Malta, Mauricio y San Marino.

³⁸⁷ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales", *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pág. 63.

³⁸⁸ Informe 2000, párr. 35, pág. 25. *Vid.* RUCHELMAN, S. C. y SHAPIRO, S., "Exchange of information", *Intertax: International Tax Review*, vol. 30, núm. 11, 2002, págs. 414-415.

³⁸⁹ AMBROSIANO, M. F. y CAROPPO, M. S., "Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms", *op. cit.*, pág. 693.

Adicionalmente, en noviembre de 2000 la OCDE publicó el marco de trabajo y calendario (*Framework for a Collective Memorandum of Understanding on Eliminating Harmful Tax Practices*) para implementar los objetivos de este Informe y proporcionar a los paraísos fiscales los lineamientos requeridos por la organización para demostrar su compromiso con los principios de cooperación, transparencia e intercambio efectivo de información³⁹⁰. Como base se partía del compromiso público por el que estas jurisdicciones acordaban alcanzar determinados objetivos dentro de las fechas establecidas. Sucesivamente. A 31 de diciembre de 2001, deberían contar con un plan para alcanzar los estándares de transparencia e intercambio efectivo de información, así como haber eliminado los regímenes fiscales preferentes para sociedades sin actividades sustanciales en la jurisdicción. A 31 de diciembre de 2002, las autoridades fiscales o administrativas deberían tener acceso a información sobre los beneficiarios efectivos de las personas jurídicas, así como cumplir con estándares de contabilidad internacionalmente aceptados sobre la elaboración de estados financieros. A 31 de diciembre de 2003, deberían haber implementado un intercambio efectivo de información sobre cuestiones fiscales penales y haber asegurado el acceso a la información bancaria y la transparencia de sus sistemas fiscales (como la eliminación de la negociación de tipos impositivos). Finalmente, a 31 de diciembre de 2005, todas las jurisdicciones deberían haber establecido los medios necesarios para llevar a cabo intercambios de información efectivos, asegurar el acceso a la información bancaria y remover la estanqueidad de sus regímenes fiscales preferenciales.

b) El Informe de Progreso de 2001³⁹¹.

Desde la publicación del Informe 2000, otras cinco jurisdicciones se comprometieron a eliminar las prácticas fiscales nocivas (Aruba, Bahrein, Isla de Man, Antillas Holandesas y Seychelles)³⁹².

Por otra parte, como resultado del cambio de postura de los EE.UU. en cuanto al proyecto, la OCDE decide eliminar la falta de actividades sustanciales como factor clave en la

³⁹⁰ SPENCER, D. E., "Stepping Up the Pressure on Tax Havens: An Update", *op. cit.*, pág. 184.

³⁹¹ OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices. The 2001 Progress Report*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf> (consultado el 15 de marzo de 2010).

³⁹² Adicionalmente, Tonga realizó algunas reformas legislativas y acciones administrativas para eliminar los elementos nocivos de sus prácticas fiscales, con lo cual el Informe 2001 no lo considera un paraíso fiscal no cooperativo. Informe 2001, párr. 22, pág. 9.

identificación de los paraísos fiscales³⁹³. Asimismo, se reitera que el criterio de falta de impuestos o existencia de impuestos mínimos no resulta suficiente por sí mismo para la identificación de un país como paraíso fiscal, ya que cada Estado tiene el derecho a determinar sus impuestos y el tipo impositivo que considere adecuado³⁹⁴. Así, el Informe de Progreso de 2001 (en adelante, Informe 2001) establece como elementos decisivos únicamente la falta de transparencia y de intercambio efectivo de información en la determinación de paraísos fiscales no cooperativos.

De este modo, la adopción del principio de transparencia implica que la jurisdicción se compromete a eliminar los aspectos opacos de su sistema fiscal, como la determinación de resoluciones secretas (*rulings*) o tipos impositivos negociables. Asimismo, los países deben contar con la capacidad de identificar a los beneficiarios efectivos de las sociedades, establecer obligaciones contables y de auditoría y disponer de acceso a la información bancaria y contable, eliminando el secreto bancario de sus ordenamientos jurídicos³⁹⁵.

Igualmente, la implementación del intercambio efectivo de información supone un compromiso por parte de los Estados con la adopción de instrumentos legales que permitan que sus autoridades puedan responder a una solicitud de información de otro Estado, así como con el establecimiento de salvaguardas que aseguren la confidencialidad de la información intercambiada y la protección de los derechos de los contribuyentes. En el caso de delitos fiscales, el paraíso fiscal no podrá negarse a suministrar información, aun si dicha conducta no constituye un delito en su territorio (requisito de la doble incriminación). En el caso de intercambios de información relativos a infracciones administrativas, los paraísos fiscales deberán obtener y suministrar la información solicitada aun si no revistiera ningún tipo de interés nacional para este³⁹⁶. Finalmente, el intercambio efectivo supone que el Estado

³⁹³ En cuanto a las oscilaciones en la postura de los EE.UU. respecto a los criterios para la identificación de los paraísos fiscales, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M., "Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001, pág. 28; CHICO DE LA CÁMARA, P., "¿Competencia Fiscal "Lesiva" o "Beneficiosa"?: Un argumento adicional para la armonización de la imposición directa de los no residentes", *op. cit.*, págs. 51-52; MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales", *op. cit.*, pág. 64; SPENCER, D. E., "OECD Project on Tax Havens and Harmful Tax Practices – An Update (Part I)", *Journal of International Taxation*, vol. 13, núm. 4, 2002, pág. 12 y ss.

³⁹⁴ Informe 2001, párr. 16, pág. 7.

³⁹⁵ Informe 2001, párr. 37, pág. 11.

³⁹⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., "Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias", *op. cit.*, pág. 30.

cuenta con una práctica administrativa que permite un verdadero intercambio y que este sea monitoreado³⁹⁷.

Asimismo, en virtud de las diferencias en los períodos de implementación del proyecto para los Estados miembros y los paraísos fiscales y su posibles implicaciones en términos de justicia (*level playing field*), la OCDE concluyó que las medidas defensivas no se aplicarían a los paraísos fiscales antes que a sus propios miembros (antes del 31 de julio de 2001), por lo que se prorroga el plazo para que las jurisdicciones se comprometan con los principios del proyecto hasta el 28 febrero de 2002. Sin embargo, la OCDE aclaró que esto no influye en el derecho soberano de cada Estado a la hora de implementar las medidas defensivas que estime convenientes³⁹⁸.

c) La publicación de la “lista negra”.

Como colofón del proceso, el 18 de abril de 2002 se llevo a cabo la publicación de la lista de paraísos fiscales no cooperativos, en la que únicamente se incluyeron 7 jurisdicciones, que hasta esa fecha no se habían comprometido con el proyecto de la OCDE: Andorra, Islas Marshall, Liechtenstein, Liberia, Mónaco, Nauru y Vanuatu³⁹⁹.

6.1.3. La implementación de un marco de juego equilibrado (*global level playing field*)⁴⁰⁰.

De esta manera, en el desarrollo del proyecto sobre competencia fiscal nociva la OCDE ha logrado obtener la participación de los países o jurisdicciones consideradas paraísos fiscales, estableciendo el diálogo con más de 40 jurisdicciones y obteniendo una aceptación general de los estándares de transparencia y de intercambio efectivo de información fiscal⁴⁰¹. Sin embargo, en este proceso los paraísos fiscales manifestaron su preocupación ante la posibilidad de perder su posición en el mercado como resultado de comprometerse con los

³⁹⁷ Informe 2001, párrafo 38, pág. 11.

³⁹⁸ Informe 2001, párrafos 32-33, pág. 10.

³⁹⁹ En mayo y diciembre de 2003, respectivamente, Vanuatu y Nauru se comprometieron públicamente con el proyecto y fueron eliminados de la lista. WEINER, J.M., "OECD Forum on Harmful Tax Practices Marks Fifth Year", *Tax Notes International*, vol. 31, núm. 3, 2003, pág. 236.

⁴⁰⁰ Vid. ABERY, E., "The OECD and Harmful Tax Practices", *op. cit.*, págs. 841-846; HAY, R. J., "Offshore Financial Centres: The Supranational Initiatives", *Tax Planning International Review*, vol. 28, núm. 2, 2001, pág. 5; SPENCER, D. E., "OECD Proposals on harmful tax practices – An Update", *Journal of International Taxation*, vol. 15, núm. 3, 2004, págs. 17-18.

⁴⁰¹ WEINER, J.M., "OECD Forum on Harmful Tax Practices Marks Fifth Year", *op. cit.*, pág. 233.

criterios de la organización, así como la situación desigual existente dentro de la propia organización, algunos de cuyos miembros habían evitado comprometerse con el proyecto desde su inicio⁴⁰².

Para hacer frente a esta situación, se crea un Subgrupo, formado por países miembros de la OCDE y socios participantes (*participating partners*), con el objetivo de definir los elementos necesarios para alcanzar un marco común más equilibrado (*level playing field*)⁴⁰³. Es decir, alcanzar altos estándares de transparencia e intercambio de información de una forma imparcial y equitativa, que permita una competencia justa entre los países, miembros o no de la OCDE. En este sentido, para GOODMUND, un terreno de juego nivelado requiere que cada nación pueda participar en la economía internacional sin sufrir desventajas ocasionadas por principios globales o por las fuerzas del mercado que favorecen a determinados Estados⁴⁰⁴.

Con esta pretensión, tras la Reunión del Foro Global en 2004⁴⁰⁵, se publicó el Informe “Un proceso para alcanzar un terreno de juego nivelado”⁴⁰⁶, en el cual los Estados participantes acordaron que este marco común se alcanzaría a través de la convergencia de las prácticas de intercambio de información existentes hacia determinados estándares de efectividad y transparencia, dentro de un periodo de tiempo aceptable, mediante un proceso que, integrando medidas individuales, bilaterales y colectivas, asegurara la equidad y competencia justa de los distintos centros financieros. Así, el intercambio efectivo de información en cuestiones fiscales (sean estas civiles o penales), pasará a depender de la disponibilidad de información relevante para las autoridades fiscales y de la calidad de esta⁴⁰⁷.

Esto se llevaría a cabo con medidas a varios niveles. En cuanto a las medidas individuales, cada Estado debería realizar las modificaciones necesarias, antes del 2006, para que su

⁴⁰² Suiza y Luxemburgo se abstuvieron de apoyar el proyecto desde la publicación del Informe 1998. Por su parte, Bélgica y Portugal se abstuvieron de apoyar el Informe 2001.

⁴⁰³ SPENCER, D. E., “OECD Proposals on harmful tax practices – An Update”, *op. cit.*, págs. 17-18.

⁴⁰⁴ GOODMUND, T., “Is international competition a good thing?”, *Australian Tax Forum. A Journal of Taxation Policy, Law and Reform*, vol. 21, núm. 3, 2006, pág. 553.

⁴⁰⁵ El Foro Global sobre Imposición (*Global Forum on Taxation*) es el marco de trabajo multilateral mediante el cual la OCDE lleva a cabo su trabajo entre países miembros y no miembros. La composición del Foro varían dependiendo de la materia. En este caso el Foro Global incluye a los socios participantes en el área de transparencia e intercambio efectivo de información, en su formación como Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria.

⁴⁰⁶ OCDE, *A Process for achieving a global level playing field*, Global Forum on Taxation (Berlin 3-4 June 2004). Disponible en <http://oecd.org/daaoecd/13/0/31967501.pdf> (consultado el 15 de marzo de 2010). Vid. SPENCER, D. E. y SHARMAN, J. C., “OECD Proposals on Harmful Tax Practices. A Status Report (Part1)”, *Journal of International Taxation*, vol. 17, núm. 10, 2006.

⁴⁰⁷ OCDE, *A Process for achieving a global level playing field*, *op. cit.*, párrs. 8-12, págs. 3-4.

legislación garantice el intercambio efectivo de información y la transparencia en las operaciones comerciales que se realicen en su territorio. En la esfera bilateral, los acuerdos bilaterales firmados por los Estados deberían adoptar los mismos principios. Sin embargo, los Estados podrán adecuar sus tratados de acuerdo con sus necesidades y circunstancias específicas. En cuanto al período de implementación, la OCDE reconoce que en este caso, por cuestiones prácticas, puede resultar imposible cumplir con el límite de 2006 antes señalado. Por último, a nivel colectivo, el Foro Global se encargaría de realizar las tareas necesarias para lograr tres objetivos: 1) revisar las prácticas sobre transparencia e intercambio de información de los centros financieros; 2) evaluar la convergencia en las prácticas existentes y en el logro de un marco de juego equilibrado; 3) involucrar a centros financieros importantes que no participen en el proyecto (como Andorra, Brunei, Costa Rica, Filipinas, Hong Kong, Singapur)⁴⁰⁸.

6.1.4. Progresos alcanzados hasta la fecha.

Tras la publicación del Informe 1998 y los informes de progreso de 2000 y 2001, hay que esperar a 2004 para que la OCDE publique su siguiente informe “El Proyecto de la OCDE sobre Competencia Fiscal Nociva. El Informe de Progreso”⁴⁰⁹, en el cual se señalan los avances obtenidos por los Estados miembros y los socios participantes. De los 47 regímenes preferenciales identificados como nocivos en el Informe 2000, 18 han sido suprimidos, 14 modificados para eliminar las características nocivas, y 13 considerados no perjudiciales tras su posterior análisis. Sin embargo, se consideró que el régimen 50/50 de Suiza podía tener carácter nocivo, así como las holdings 1929 de Luxemburgo. Significativamente, ambos países se habían abstenido de participar en el proyecto desde su inicio⁴¹⁰. Por otra parte, el número de países o jurisdicciones identificados como paraísos fiscales, comprometidos con los principios de intercambio efectivo de información y transparencia, aumentó de 11 a 33⁴¹¹, como consecuencia de las presiones ejercidas hasta la fecha.

⁴⁰⁸ OCDE, *A Process for achieving a global level playing field*, op. cit., párr. 13 y ss, pág. 4 y ss.

⁴⁰⁹ OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf> (consultado el 15 de marzo de 2010).

⁴¹⁰ OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, op. cit., párrs. 11-18, págs. 6-11.

⁴¹¹ Los países o jurisdicciones son Anguilla, Antigua y Barbuda, Aruba y las Antillas Holandesas; Bahamas; Bahréin, Belice, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas; Islas Caimán; Islas Cook; Chipre; Dominica; Gibraltar, Granada; Guernsey, Sark, Alderney; Isla de Man; Jersey; Malta; Mauricio; Montserrat; República de Nauru; Niue; Panamá; Samoa; San Marino; República de Seychelles; Federación de San Cristóbal y Nieves; Santa Lucía; San Vicente y las Granadinas; Islas Turcas y Caicos; Islas Vírgenes (EE.UU.) y la República de Vanuatu.

Para la publicación del Informe de Progreso de 2006⁴¹², el cuarto de la serie, la OCDE concluyó que la parte del proyecto relativa a los regímenes fiscales preferenciales nocivos en sus Estados miembros había llegado a su fin, dado que estos regímenes habían sido eliminados o modificados, por lo que los trabajos en el área se centrarían en monitorear la introducción de nuevos regímenes preferentes por parte de sus miembros⁴¹³.

Por otra parte, en 2005 se llevó a cabo una Reunión del Foro Global en Melbourne, para revisar la implementación del proceso, acordado en 2004, para alcanzar un marco de juego equilibrado. La revisión de la legislación y las prácticas administrativas de los 81 Estados participantes se realizó sobre la base de un cuestionario, cuyos resultados serían publicados en un informe en 2006. Una de las conclusiones más importantes alcanzadas a partir de los datos obtenidos es que tanto los países miembros como los no miembros de la OCDE han implementado o han alcanzado grandes progresos en la implementación de los principios de transparencia e intercambio efectivo de información. En cuanto a las acciones a seguir, la OCDE instó a los participantes a lograr mayores avances enfatizando, entre otros: la importancia de adoptar políticas que eliminen los límites existentes en la legislación o práctica administrativa de los países para lograr la cooperación internacional en el combate de delitos fiscales; la eliminación del requisito de interés nacional para que el Estado requerido proporcione la información solicitada; y la eliminación de límites sobre la capacidad de las autoridades fiscales para obtener información bancaria. Asimismo, subrayó la importancia de la utilización de otros foros u organismos internacionales para la promoción de la adopción de los principios del proyecto y el reconocimiento del avance alcanzado por los países participantes, así como la utilización de campañas públicas dirigidas a los contribuyentes.

Como corolario, a partir de 2006 el Foro Global ha publicado una serie de evaluaciones anuales sobre el marco legal y administrativo para la transparencia y el intercambio de

⁴¹² OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf> (consultado el 15 de marzo de 2010).

⁴¹³ En 2005, Suiza eliminó su régimen 50/50, con lo cual únicamente las holdings 1929 de Luxemburgo siguen considerándose nocivas por no cumplir con los requisitos de intercambio efectivo de información. Sin embargo, la Comisión Europea y el ECOFIN consideraron que dicho régimen se encuentra conforme al Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas de la UE. *Vid. Infra*, 6.2.1. El Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas.

información existente en más de 80 países, siendo su último informe "Cooperación fiscal 2010: Hacia un marco común más equilibrado"⁴¹⁴.

No obstante, hasta 2008 la implementación de los estándares de transparencia e intercambio de información avanzó lentamente. Así, si bien en 2007 Liberia y las Islas Marshall emitieron su compromiso público con dichos estándares, de enero de 2000 a enero de 2008 tan solo se habían firmado 23 acuerdos sobre intercambio de información, 17 de ellos, además, firmados por los EEUU o la Isla de Man⁴¹⁵. Por el contrario, desde 2008 se aceleró su implantación, en un contexto marcado por fuertes presiones políticas y una profunda crisis económica, coyunturalmente agravado por la condena generalizada de la evasión fiscal a nivel internacional que habían causado los escándalos de Liechtenstein y el banco suizo UBS⁴¹⁶. Esto llevó a que en mayo de 2009 las últimas jurisdicciones no cooperativas se comprometieran con el proyecto, así como a la firma, entre febrero de 2008 y abril de 2009, de 41 acuerdos de intercambio de información.

De manera confluyente, el G20, en su reunión del 2 de abril de 2009, emite una declaración que no deja lugar a dudas en cuanto al deseo de los Estados miembros de tomar el tema de los paraísos fiscales seriamente, incluyendo un compromiso para desarrollar una serie de medidas contra los países no cooperativos⁴¹⁷. Con el mismo propósito, la OCDE publica un informe de progreso⁴¹⁸, donde enumera tres listas. Primero, una lista blanca, con 40 países que ya habían implementado sustancialmente los principios del proyecto, esto es, cuya jurisdicción había firmado por lo menos 12 acuerdos reuniendo los requisitos de la OCDE, tomando en cuenta el otro país firmante, el deseo de firmar acuerdos adicionales en el futuro, y la efectividad de su implementación. Segundo, una lista gris, con 31 paraísos fiscales y ocho centros financieros comprometidos con los estándares, estándares que sin embargo no habían puesto en práctica. Finalmente, una lista negra, conteniendo cuatro jurisdicciones

⁴¹⁴ Vid. OCDE, *Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field: Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*.

⁴¹⁵ NICODÈME, G., "On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices", *National Tax Journal*, vol. LXII, núm. 4, 2009, págs. 763-764.

⁴¹⁶ En relación con el escándalo de Liechtenstein, vid. JACKSON, R., "The Mouse That Roared: Liechtenstein's Tax Mess", *Tax Notes International*, vol. 49, núm. 9, 2008, págs. 707-713; VAN KAMPEN, T. A. y RIJKE, L. J., "The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights", *EC Tax Review*, vol. 17, núm. 5, 2008, págs. 221-232.

⁴¹⁷ Vid. *Infra*, 6.3. Participación de otras organizaciones, del presente Capítulo.

⁴¹⁸ OCDE, *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard*, (2 de abril de 2009). Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (consultado el 15 de junio de 2010). Vid. Cuadro 4. Informe de progreso sobre las jurisdicciones evaluadas por el Foro Global de la OCDE en la implementación del estándar tributario internacional (2 de abril de 2009), pág. 138.

(Costa Rica, Malasia, Filipinas y Uruguay) que no se habían comprometido con el proyecto. Este enfoque conjunto del G20 y de la OCDE tuvo consecuencias inmediatas. El 7 de abril de ese mismo año, todas las jurisdicciones habían acordado la implementación del proyecto y fueron ubicadas en la lista gris. En la misma dirección, en los seis meses siguientes, se firmaron más de 150 acuerdos y 12 jurisdicciones habían firmado suficientes acuerdos para ser removidos de la lista gris⁴¹⁹.

A principios de 2010, la OCDE publica una declaración en la que señala que los estándares internacionales sobre transparencia e intercambio de información han sido universalmente aceptados, ya que los últimos Estados miembros de la OCDE renuentes a apoyarlos, a saber, Austria, Suiza, Luxemburgo y Bélgica, eliminaron su reserva al artículo 26 del MC OCDE y decidieron modificar su legislación para efectos de permitir el intercambio de información⁴²⁰. Asimismo, todos los paraísos fiscales no cooperativos finalmente se comprometieron a adoptar los estándares de la organización. Igualmente, aquellos países no miembros de la OCDE (Brasil, Chile y Tailandia) que habían planteado reservas al artículo 26 del MC OCDE las retiraron. Por su parte, la ONU adoptó la nueva versión del artículo 26 del MC OCDE en la actualización de su Modelo de Convenio en 2011.

De esta manera, como podemos ver, el largo período que va desde el inicio del proyecto sobre competencia fiscal nociva de la OCDE hasta los últimos avances alcanzados en 2009, es un reflejo fiel de las complicaciones que suscita la posibilidad de alcanzar un consenso internacional sin el acuerdo previo entre los Estados miembros de la OCDE sobre la magnitud del problema. Así, los grandes avances han tenido que esperar a una inversión de la situación económica, con el estallido de la crisis financiera global, que ha llevado al reconocimiento de la necesidad de acciones comunes frente a los paraísos fiscales⁴²¹.

6.1.5. El futuro del proyecto sobre transparencia e intercambio para efectos tributarios.

Como resultado del gran impulso que recibe el proyecto de la OCDE en 2009 por parte de grupos como el G8 y el G20, durante las Cumbres celebradas respectivamente en L'Aquila y

⁴¹⁹ NICODÈME, G., "On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices", *op. cit.*, págs. 763-764.

⁴²⁰ OCDE, *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (A Background Information Brief)*, 2010. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf> (consultado el 15 de junio de 2010).

⁴²¹ MCLAREN, J., "The OECD's 'harmful tax competition' project: Is it international tax law?", *Australian Tax Forum. A Journal of Taxation Policy, Law and Reform*, vol. 24, núm. 3, 2009, págs. 424-425.

Londres, en septiembre de ese año, se llevó a cabo una nueva reunión del Foro Global con el fin de poner en marcha los objetivos establecidos en dichas cumbres. En esta reunión se acordó⁴²²:

a) Reestructurar el Foro Global para incluir a todos los países miembros de la OCDE, del G20, y a las jurisdicciones comprendidas por la evaluación realizada en 2009, con una participación igualitaria, así como establecer una secretaría independiente basada en la OCDE.

b) Llevar a cabo un proceso de seguimiento y de revisión entre sus miembros para evaluar la implementación de los estándares de transparencia e intercambio de información para efectos tributarios, el cual se realizará en dos fases. En la primera se evaluará la calidad del marco legal y regulatorio para el intercambio de información del Estado, previendo su conclusión antes de junio de 2012. En la segunda se examinará la implementación práctica de los estándares, debiendo estar completada antes de junio de 2014.

c) Asegurar que los países en desarrollo logren beneficiarse del nuevo contexto de transparencia y refuercen sus sistemas fiscales, mediante: la firma de acuerdos sobre intercambio de información para efectos fiscales, incluyendo mecanismos multilaterales que aseguren una pronta puesta en marcha; la creación de estructuras administrativas para implementar mecanismos de intercambio y para la protección de la confidencialidad de los datos intercambiados; la consolidación de la capacidad administrativa, incluyendo mecanismos de auditoría, que permitan que los países en desarrollo soliciten y obtengan información eficientemente conforme a un acuerdo y de modo que aumente significativamente la aplicación de su legislación tributaria; la asistencia para el desarrollo y reestructuración de los sistemas fiscales; el combate contra la corrupción y mejorar la integridad de las Administraciones tributarias.

d) Desarrollar los mecanismos necesarios para acelerar la negociación y conclusión de acuerdos que permitan el intercambio de información, a través de tres proyectos en marcha: la implementación de negociaciones multilaterales a nivel regional, que se traduzca en una

⁴²² OCDE, *Moving Forward on the Global Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (A report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors on the Outcomes of the Los Cabos –México–), Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/43/57/43775637.pdf> (consultado el 1 de julio de 2010).

serie de acuerdos bilaterales firmados simultáneamente; la conclusión de un acuerdo multilateral sobre intercambio de información, basado en el Acuerdo Modelo de 2002; la actualización y ampliación de países firmantes del Convenio OCDE/CE. Asimismo, el Foro Global continuará analizando mecanismos unilaterales para combatir los efectos negativos de la competencia fiscal.

En esta tesitura, como afirma NICODÈME, el proyecto de la OCDE ha logrado una avance real en el ámbito del intercambio de información en materia tributaria, al eliminar el requisito del interés fiscal nacional y superar los límites del secreto bancario como obstáculo al intercambio. De este modo, la OCDE pretende llevar el compromiso de los Estados con los estándares de transparencia e intercambio de información a una verdadera implementación de los mismos. Sin embargo, el intercambio de información previsto por la OCDE se encuentra limitado porque en muchas ocasiones se requiere como requisito, para que verdaderamente se ponga en marcha la asistencia entre los Estados, una sospecha de fraude, lo cual matiza el alcance de los avances logrados⁴²³.

Por otra parte, como se desprende del Informe de progreso presentado por el Foro Global al G20 en junio de 2012 (Los Cabos, México), se han alcanzado grandes avances en el proceso de implementación y revisión del estándar internacional sobre intercambio y transparencia⁴²⁴. Así, por una parte, ha aumentado el número de miembros del Foro Global, con 108 Estados, la UE y 9 observadores⁴²⁵. En solo dos años y medio, el Foro Global ha logrado poner en marcha los mecanismos para realizar el proceso de monitoreo y revisión. Asimismo, todos los Estados identificados se han comprometido a implementar el estándar sobre intercambio y transparencia, y han pasado a formar parte del Foro⁴²⁶. Por otra parte, el Foro ha realizado 96 revisiones y ha publicado 79 informes, y existen otras 17 revisiones en curso, con lo cual se espera finalizar la Fase 1 de las revisiones. La Fase 2 de las revisiones, en las que se evaluará la implementación práctica del estándar, se iniciará en el segundo cuatrimestre de 2012, y se esperan las primeras publicaciones de dicha fase a partir de 2013.

⁴²³ NICODÈME, G., "On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices", *op. cit.*, pág. 767.

⁴²⁴ Vid. OCDE, *Progress Report to the G20 (Los Cabos, Mexico, June 2012)*, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponible en www.oecd.org/dataoecd/19/8/50630814.pdf (consultado 19 de julio de 2012).

⁴²⁵ La lista de miembros del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Tributarios se encuentra disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/membersoftheglobalforum.htm>. (consultado el 28 de julio de 2012).

⁴²⁶ Vid., Cuadro 5. Informe de progreso sobre las jurisdicciones evaluadas por el Foro Global de la OCDE en la implementación del estándar tributario internacional (18 de mayo de 2012), pág. 139.

**CUADRO 4. INFORME DE PROGRESO SOBRE LAS JURISDICCIONES EVALUADAS
POR EL FORO GLOBAL DE LA OCDE EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL ESTÁNDAR**

TRIBUTARIO INTERNACIONAL^a

(Progresos alcanzados hasta el 2 de abril de 2009)

| Jurisdicciones que han implementado sustancialmente el estándar tributario internacional | | | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|---------------------------|------------------------|---------------------------|---------------------------|
| Alemania | España | Isla de Man | Países Bajos | | |
| Argentina | EE.UU. | Islas Vírgenes (EE.UU) | Polonia | | |
| Australia | Francia | Italia | Portugal | | |
| Barbados | Federación Rusa | Japón | Reino Unido | | |
| Canadá | Finlandia | Jersey | República Checa | | |
| Corea del Sur | Grecia | Malta | República Eslovaca | | |
| China ^b | Guernsey | Mauricio | Seychelles | | |
| Chipre | Hungría | México | Sudáfrica | | |
| Dinamarca | Islandia | Nueva Zelanda | Suecia | | |
| Emiratos Árabes Unidos | Irlanda | Noruega | Turquía | | |
| Jurisdicciones que se han comprometido con el estándar tributario internacional, pero que no lo han implementado sustancialmente | | | | | |
| Jurisdicción | Año del compromiso | Número de acuerdos | Jurisdicción | Año del compromiso | Número de acuerdos |
| Paraísos fiscales^c | | | | | |
| Andorra | 2009 | (0) | Islas Vírgenes (R.U.) | 2002 | (3) |
| Anguila | 2002 | (0) | Liberia | 2007 | (0) |
| Antigua y Barbuda | 2002 | (7) | Liechtenstein | 2009 | (1) |
| Antillas Holandesas | 2000 | (7) | Mónaco | 2009 | (1) |
| Aruba | 2002 | (4) | Montserrat | 2002 | (0) |
| Bahamas | 2002 | (1) | Nauru | 2003 | (0) |
| Bahréin | 2001 | (6) | Niue | 2002 | (0) |
| Belice | 2002 | (0) | Panamá | 2002 | (0) |
| Bermudas | 2000 | (3) | Samoa | 2002 | (0) |
| Dominica | 2002 | (1) | San Cristobal y Nieves | 2002 | (0) |
| Gibraltar | 2002 | (1) | San Marino | 2000 | (0) |
| Granada | 2002 | (1) | San Vicente y las | 2002 | (0) |
| Islas Caimán | 2000 | (8) | Granadinas | | |
| Islas Cook | 2002 | (0) | Santa Lucía | 2002 | (0) |
| Islas Marshall | 2007 | (1) | Vanuatu | 2003 | (0) |
| Islas Turcas y Caicos | 2002 | (0) | | | |
| Otros Centros Financieros | | | | | |
| Austria | 2009 | (0) | Guatemala | 2009 | (0) |
| Bélgica | 2009 | (1) | Luxemburgo | 2009 | (0) |
| Brunei | 2009 | (5) | Singapur | 2009 | (0) |
| Chile | 2009 | (0) | Suiza | 2009 | (0) |
| Jurisdicciones que no se han comprometido con el estándar internacional tributario | | | | | |
| Jurisdicción | Número de acuerdos | | Jurisdicción | Número de acuerdos | |
| Costa Rica | (0) | | Malasia (Labuan) | (0) | |
| Filipinas | (0) | | Uruguay | (0) | |

^a El estándar internacional tributario ha sido desarrollado por la OCDE en cooperación con países no miembros y consiste en la eliminación del requisito de interés nacional y el secreto bancario como obstáculos al intercambio de información tributaria, así como el establecimiento de salvaguardas para proteger la confidencialidad de los datos intercambiados.

^b Excluyendo a las regiones administrativas especiales, que se han comprometido con el estándar.

^c Estas jurisdicciones fueron identificadas en el 2000 al haber reunido los criterios del Informe 1998.

FUENTE: OCDE, *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard*, (2 de abril de 1999). Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (consultado el 15 de junio de 2010).

**CUADRO 5. INFORME DE PROGRESO SOBRE LAS JURISDICCIONES EVALUADAS
POR EL FORO GLOBAL DE LA OCDE EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL ESTÁNDAR
TRIBUTARIO INTERNACIONAL.**

(Progresos alcanzados hasta el 18 de mayo de 2012)

| Jurisdicciones que han implementado sustancialmente el estándar tributario internacional | | | | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------------|--------------------|--------------------|
| Alemania | Curazao | Islas Caimán | Nueva Zelanda | | |
| Andorra | Dinamarca | Islas Cook | Noruega | | |
| Anguila | Dominica | Isla de Man | Panamá | | |
| Antigua y Barbuda | Eslovenia | Islas Marshall | Países Bajos | | |
| Argentina | Emiratos Árabes Unidos | Isla de San Martín | Polonia | | |
| Aruba | España | Islas Turcas y Caicos | Portugal | | |
| Australia | EE.UU. | Islas Vírgenes (R.U.) | Reino Unido | | |
| Austria | Estonia | Islas Vírgenes (EE.UU) | República Checa | | |
| Bahamas | Francia | Israel | República Eslovaca | | |
| Barbados | Federación Rusa | Italia | Samoa | | |
| Baréin | Filipinas | Japón | San Cristóbal y Nieves | | |
| Bélgica | Finlandia | Jersey | San Marino | | |
| Belice | Gibraltar | Liberia | San Vicente y las Granadinas | | |
| Bermuda | Grecia | Liechtenstein | Santa Lucía | | |
| Brasil | Guernsey | Luxemburgo | Seychelles | | |
| Brunei | Hong Kong, China | Macao, China | Singapur | | |
| Canadá | Hungría | Malasia | Sudáfrica | | |
| Catar | India | Malta | Suecia | | |
| Chile | Indonesia | Mauricio | Suiza | | |
| China | Islandia | México | Turquía | | |
| Chipre | Irlanda | Mónaco | Uruguay | | |
| Corea del Sur | Isla de Anguila | Montserrat | Vanuatu | | |
| Costa Rica | | | | | |
| Jurisdicciones que se han comprometido con el estándar tributario internacional, pero que no lo han implementado sustancialmente | | | | | |
| Jurisdicción | Año del compromiso | Número de acuerdos | Jurisdicción | Año del compromiso | Número de acuerdos |
| Paraísos fiscales ¹ | | | | | |
| Nauru | 2003 | (0) | Niue | 2002 | (0) |
| Otros Centros Financieros | | | | | |
| Guatemala | 2009 | (11) | | | |
| Jurisdicciones que no se han comprometido con el estándar internacional tributario | | | | | |
| Jurisdicción | | Número de acuerdos | Jurisdicción | | Número de acuerdos |
| Todas las jurisdicciones revisadas por el Foro Global se han comprometido con el estándar internacional acordado. | | | | | |

¹ Estas jurisdicciones fueron identificadas en el 2000 al haber reunido los criterios del Informe 1998.

FUENTE: OCDE, *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard*, (18 de mayo de 2012). Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/43606256.pdf> (consultado el 25 de octubre de 2012)

6.2. LA COMPETENCIA FISCAL NOCIVA Y LA UNIÓN EUROPEA.

La UE, por su parte, también participó activamente en este impulso internacional dirigido a eliminar la competencia fiscal nociva, con un proyecto en este ámbito que se materializó en 1996, en la reunión informal del ECOFIN en Verona. En este resultado jugó un papel capital la Comisión, al presentar unas bases para la discusión donde se reconocía el impacto de la competencia fiscal internacional, fenómeno que considera como ambivalente⁴²⁷. Por una parte, se presenta como un instrumento para mejorar la política fiscal de los gobiernos y, por otra parte, se entiende que puede constituir una amenaza a la justicia y a la neutralidad de los sistemas fiscales⁴²⁸. En este sentido el análisis es muy similar al de la OCDE, entendiendo que la competencia fiscal perjudicial puede afectar negativamente a la recaudación de los Estados, al erosionar sus bases fiscales y causar otros efectos distorsionadores. Dicha erosión obliga a los gobiernos a desplazar la carga fiscal a rentas menos móviles, como el trabajo, lo cual a su vez causa un mayor desempleo en la UE. La Comisión apunta a una complicación adicional: La renuencia de los Estados a adoptar políticas comunes, lo que se ha traducido en una pérdida parcial de soberanía fiscal a favor de los mercados⁴²⁹.

En dicha reunión del ECOFIN se identificaron tres retos principales para la UE: Detener la erosión de ciertos tipos de ingresos fiscales, asegurar el buen funcionamiento del mercado interior, y promover el empleo. Asimismo, se acordó adoptar un enfoque global para contrarrestar la competencia fiscal perjudicial a través de una mayor coordinación de políticas fiscales nacionales en el seno de la UE⁴³⁰. Estas discusiones culminaron con la adopción del “Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea - Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa” (en adelante, Paquete Fiscal), por el ECOFIN, el 1 de diciembre de 1997⁴³¹. Siguiendo los lineamientos de Verona, el objetivo del Paquete Fiscal es determinar los elementos para llevar a cabo una actuación coordinada que permita reducir las

⁴²⁷ ECOFIN, *Taxation in the European Union*, Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers, SEC (96) 487 Final (20 de marzo de 1996). Disponible en [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec\(1996\)487_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec(1996)487_en.pdf) (consultado el 2 de julio de 2010).

⁴²⁸ SCHÖN, W., “Tax Competition in Europe – General Report”, en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003, pág. 9.

⁴²⁹ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 36.

⁴³⁰ FANTOZZI, A., “The applicability of State Aid rules to tax competition measures: A process of “de facto” harmonization in the tax field?”, en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003, pág. 123.

⁴³¹ Comisión Europea, COM (97) 495 Final (Comunicación de la Comisión al Consejo), Bruselas, 1 de octubre de 1997. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1997:0495:FIN:ES:PDF> (consultado el 2 de julio de 2010).

distorsiones en el mercado único, impedir que se produzcan pérdidas de ingresos fiscales y fomentar el empleo mediante estructuras fiscales más favorables. El paquete fiscal está formado por tres componentes: a) un Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas; b) un proyecto de directiva para regular la imposición sobre el ahorro; y c) un proyecto de directiva para eliminar la retención fiscal en los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas. En este caso nos vamos a centrar en el primero de los elementos.

6.2.1. El Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas.

El carácter fundamental del Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas (en adelante, Código de Conducta), deriva en buena medida de su naturaleza jurídica⁴³². El Código de Conducta fue adoptado por el Consejo como una resolución, lo cual nos remite a un instrumento que no es jurídicamente vinculante, esto es, se trata de un compromiso político asumido por los Estados, hecho que se reitera por la ausencia de un texto legal o de sanciones en el caso de su incumplimiento⁴³³. Así, el Código forma parte del *soft law*, no pudiendo ser objeto de control de legalidad o servir de referencia para el control de la legalidad de los actos de instituciones, ni ser objeto de una interpretación judicial⁴³⁴.

En cuanto a su contenido, el Código de Conducta está formado por dos partes. La primera define lo que constituye la competencia fiscal perjudicial o medidas fiscales potencialmente perniciosas, y la segunda establece las condiciones del compromiso político que adoptan los Estados⁴³⁵. En lo que se refiere a estas últimas, los Estados se comprometen a no introducir nuevas medidas (*stand still*) y a reexaminar las disposiciones legislativas y prácticas

⁴³² Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (98/C 2/01), Diario Oficial de las Comunidades Europeas, C 002, de 6 de enero de 1998.

⁴³³ FANTOZZI, A., "The applicability of State Aid rules to tax competition measures: A process of "de facto" harmonization in the tax field?", *op. cit.*, pág. 124; NIJKAMP, H., "Landmark agreement on EU tax package: new guidelines stretch scope of EU Code of Conduct", *EC Tax Review*, vol. 10, núm. 3, 2001, pág. 153.

⁴³⁴ En cuanto a la naturaleza jurídica del Código de Conducta, *vid.* BRATTON, W. W. y McCAHERY, J. A., "Tax coordination and tax competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation", *Common Market Law Review*, vol. 38, núm. 3, 2001, págs. 685-688; FLORINDO GIJÓN, F., "El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales", *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2003, págs. 104-105; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *La competencia fiscal desleal en los Estados miembros de la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 68-69; MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., "Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias", *Documentos de Trabajo* núm. 4/01, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 180-184; NIJKAMP, H., "Landmark agreement on EU tax package: new guidelines stretch scope of EU Code of Conduct", *op. cit.*, pág. 152; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, pág. 200.

⁴³⁵ BOKOBO MOICHE, S., "Código de Conducta Fiscal en el ámbito de las empresas: La armonización de la imposición directa en la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000, págs. 45-46.

administrativas en vigor y, en su caso, modificarlas para que se conformen a las disposiciones del Código (*roll back*)⁴³⁶. El plazo para el desmantelamiento de las medidas es de cinco años, aunque puede justificarse un plazo más largo en algunas situaciones. Asimismo, los Estados se comprometen a que los principios sean aplicados en sus territorios asociados⁴³⁷. Como parte de este compromiso también se encuentra la obligación de los Estados miembros de suministrar información sobre las medidas fiscales, vigentes o que se propongan adoptar, que puedan contravenir con el Código⁴³⁸.

Por otra parte, en relación con el concepto de competencia fiscal perjudicial en el ámbito de la UE no se establece una definición clara. No obstante, hace depender de la combinación de dos factores el carácter pernicioso de una medida. Primero, si las medidas fiscales introducen un nivel efectivo de imposición significativamente menor a aquellos generalmente aplicables en dicho Estado (elemento objetivo). Segundo, si las medidas influyen en la ubicación o residencia de la entidad (elemento subjetivo)⁴³⁹. De esta forma, el Código identifica implícitamente la competencia fiscal perjudicial con la utilización de la fiscalidad por parte de los Estados como factor para atraer actividades a su territorio, lo cual incidirá de forma negativa en el funcionamiento del mercado interior, ya que introduce distorsiones en el funcionamiento del mismo y afecta a la localización óptima de los recursos económicos⁴⁴⁰. Por ello, para STEICHEN la definición del Código es bastante subjetiva, ya que el carácter perjudicial o no de la competencia fiscal parece depender del grado en el que un país de alta imposición se ve afectado por el sistema fiscal de otro país con menor imposición. Si el impacto es sustancial se considera nociva, de lo contrario es aceptable⁴⁴¹.

La determinación de la competencia fiscal perniciosa conforme a estos factores puede resultar difícil. Por una parte, existen una multitud de elementos que influyen en la localización de una empresa, por lo que resulta casi imposible determinar con certeza si las medidas fiscales han sido las determinantes en su ubicación, y tampoco se puede decir que haya un método que aporte datos inequívocos para estos efectos. Por otra parte, el Código no aclara qué debemos entender por un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior. A este respecto, no regula si se debe considerar una determinada diferencia porcentual entre la

⁴³⁶ Código de Conducta, incisos C y D.

⁴³⁷ Código de Conducta, inciso M.

⁴³⁸ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *La competencia fiscal desleal en los Estados miembros de la Unión Europea*, op. cit., pág. 70.

⁴³⁹ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 200.

⁴⁴⁰ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., págs. 184-185.

⁴⁴¹ STEICHEN, A., "Tax Competition in Europe or the Taming of Leviathan", op. cit., pág. 46.

medida fiscal y el sistema fiscal general para considerarse inferior, o si se deben utilizar medidas de comparación específicas, ni señala la metodología necesaria para determinar el nivel impositivo efectivo o, en el supuesto de la existencia de más de un tipo impositivo, cuál sería el aplicable⁴⁴². De ahí la necesidad de criterios complementarios que se observa en el mismo Código de Conducta, como veremos.

En cuanto al ámbito de aplicación del Código de Conducta, este abarca lo que se refiere a la tributación de sociedades, incluyendo actividades dentro de un grupo de empresas, excluyendo a la imposición de las personas físicas⁴⁴³. Así, el Código es aplicable a cualquier medida legislativa, reglamentaria y práctica administrativa que sea considerada potencialmente perniciosa, esto es, que resulte en un nivel de imposición significativamente menor (incluyendo tipo cero), que aquél generalmente aplicado en dicho Estado, ya sea mediante el tipo impositivo nominal, la base imponible o cualquier otro elemento. Esto se traduce en que se excluyen los regímenes generales de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la UE. Es decir, la medida fiscal en cuestión debe tener un carácter especial o desviarse del sistema tributario común (*benchmark*)⁴⁴⁴.

Además de los elementos antes apuntados, el Código de Conducta establece los siguientes criterios para evaluar el carácter pernicioso de las medidas⁴⁴⁵:

a) Estanqueidad o aislamiento del régimen (*ring-fencing*).

En dos direcciones. Por un lado, se debe analizar si las ventajas son otorgadas únicamente a no residentes o respecto a operaciones realizadas por no residentes. Por otro lado, si estas se aíslan del mercado local para que no afecten la base fiscal nacional, ya sea evitando que las sociedades residentes puedan acceder al régimen, ya sea negando la posibilidad de que los beneficiarios del régimen efectúen transacciones comerciales con los residentes del Estado⁴⁴⁶.

⁴⁴² PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., págs. 200-201.

⁴⁴³ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 200.

⁴⁴⁴ Las medidas generales del sistema fiscal (por ejemplo, un tipo del impuesto de sociedades muy bajo o la ausencia de retención de impuestos sobre flujos de capital) o el sistema fiscal general de un país puede resultar en competencia fiscal perjudicial, por lo que esta falta de regulación constituye uno de los puntos débiles del Código. KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, op. cit., pág. 22.

⁴⁴⁵ Código de Conducta, inciso B.

⁴⁴⁶ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., págs. 190-192.

- b) Ausencia de actividad económica real o presencia económica sustancial.

Las ventajas se otorgan sin importar si los beneficiarios ejercen una actividad económica genuina o tienen una presencia económica sustancial en el Estado anfitrión (por ejemplo, la creación de un número determinado de empleos o la realización de una inversión determinada)⁴⁴⁷. Este criterio demuestra claramente que la empresa ha invertido en el país única o fundamentalmente por motivos de índole tributaria, y el país está tratando de atraer actividades, principalmente móviles, a costa de otros países y no mediante la aplicación de una política fiscal sólida⁴⁴⁸.

- c) Desviación de los principios tributarios internacionales sobre la determinación de beneficios derivados de las operaciones de multinacionales: Precios de transferencia.

Se refiere a regímenes que permitan que la determinación de los beneficios en las operaciones entre empresas multinacionales se realice de conformidad con métodos contrarios a los adoptados por las Directrices sobre precios de transferencia elaborados por la OCDE. Esto es, que se aparten injustificadamente del valor de mercado que tendrían dichas operaciones (principio de libre competencia o *arm's length*)⁴⁴⁹.

- d) Falta de transparencia.

La importancia de este criterio radica en que se centra en identificar medidas tributarias ocultas que podrían resultar perniciosas⁴⁵⁰. La falta de transparencia se refiere tanto al nivel normativo, como a la aplicación administrativa. Así, una medida fiscal se considera opaca por la falta total o parcial de publicidad o por exigir condiciones ininteligibles, con lo cual resulta inaccesible para el conjunto de contribuyentes. Del mismo modo, se considera opaca cuando las autoridades administrativas, gozando de un grado elevado de discrecionalidad, relajan las exigencias previstas por la norma para determinados sujetos, produciéndose tratamientos discriminatorios ante supuestos de hecho y de derecho idénticos⁴⁵¹.

⁴⁴⁷ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., págs. 193-194.

⁴⁴⁸ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 202.

⁴⁴⁹ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., pág. 196.

⁴⁵⁰ KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, op. cit., pág. 26.

⁴⁵¹ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., pág. 197.

Algunos autores consideran que este último tipo de medidas probablemente constituyen la forma más peligrosa de competencia fiscal, ya que son difíciles de identificar y se basan en las facultades discrecionales de las autoridades administrativas, y a su vez pueden distorsionar el mercado interno al favorecer únicamente a cierto tipo de sociedades⁴⁵².

e) Otros.

Asimismo, el Código de Conducta establece otros criterios adicionales para evaluar las medidas fiscales perniciosas⁴⁵³. Estos criterios se encuentran relacionados con la determinación del objetivo que buscan alcanzar los Estados mediante la implementación de dichas medidas⁴⁵⁴. Por un lado, se deberán evaluar los efectos económicos de la medida en otros Estados (*spillover effect*), tomando como parámetro de referencia la imposición efectiva de la actividad en toda la UE. Para KIEKEBELD, una vez que se considera que una medida puede ser lesiva conforme a los primeros criterios (principio de estanqueidad, falta de transparencia, etc.), se deben ponderar sus efectos económicos, esto es, considerar la carga fiscal efectiva promedio en la UE y no la carga fiscal en cada Estado. Si la aplicación de la medida tributaria resulta en una carga sustancialmente menor que dicho promedio, entonces se le puede considerar perniciosa conforme al Código⁴⁵⁵.

Por otro lado, el Código prevé una cláusula de exclusión o escape⁴⁵⁶. Según la misma se deberá evaluar si la medida tributaria se utiliza para fomentar el desarrollo económico de determinadas regiones, y si esta es proporcional y adecuada a los objetivos que se pretenden alcanzar, en cuyo caso no se considerará perniciosa. A este respecto, PINTO observa que resultan aplicables los criterios y análisis relativos a las normas sobre ayudas de Estado⁴⁵⁷, en

⁴⁵² KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, op. cit., pág. 26; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 202.

⁴⁵³ Código de Conducta, inciso G.

⁴⁵⁴ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 203.

⁴⁵⁵ KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, op. cit., pág. 25.

⁴⁵⁶ CERIONI, L., "Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law?", *European Taxation*, vol. 45, núm. 7, 2005; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., pág. 199.

⁴⁵⁷ En cuanto a la relación entre el Código y la normativa comunitaria reguladora de las ayudas de Estado, vid. FANTOZZI, A., "The applicability of State Aid rules to tax competition measures: A process of "de facto" harmonization in the tax field?", op. cit., págs. 129-130; FLORINDO GIJÓN, F., "El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales", op. cit., págs. 111 y ss. ; KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, op. cit., págs. 66-89; LAMADRID DE PABLO, A., "El Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de Estado", Documentos de trabajo, núm. 3/2005, Centro de Política de la Competencia del Instituto de Estudios Europeos, Universidad San Pablo-CEU, Madrid, 2005; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., pág. 237 y ss; OSTERWEIL, E., "OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared", *European*

virtud de la referencia que hace el inciso G sobre determinados territorios (como regiones ultraperiféricas o las islas de poca superficie), así como el inciso J del Código de Conducta, que anticipa que las medidas fiscales perniciosas sujetas a evaluación también quedan comprendidas dentro del régimen jurídico comunitario en materia de ayudas de Estado, regulado por los artículos 87 a 89 del TCE, por lo que la Comisión se encargará de elaborar una serie de directrices clarificadoras que aseguren la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas y la persecución de los objetivos del Tratado⁴⁵⁸.

Finalmente, el Código de Conducta establece una serie de normas procedimentales para llevar a cabo la implementación del compromiso político (incisos E a I del Código), así como para regular el establecimiento y funcionamiento de un grupo encargado de la identificación y la evaluación de las medidas fiscales de los Estados, conforme a los criterios establecidos en el mismo y la posterior publicación de un informe conteniendo una lista de medidas concretas que deberán modificarse o eliminarse (inciso H del Código).

6.2.2. El Informe Primarolo.

De conformidad con el inciso H del Código de Conducta, el 9 de marzo de 1998 el ECOFIN creó el Grupo del Código de Conducta (en adelante, Grupo Primarolo), un grupo de trabajo formado por expertos de cada Estado miembro y representantes de la Comisión, presidido por la representante del gobierno del Reino Unido Dawn Primarolo, encargado de identificar y evaluar las medidas fiscales de los Estados miembros que pudieran reflejar una competencia fiscal perniciosa. El grupo inició su labor a partir de una lista inicial de medidas potencialmente lesivas elaborada por la Comisión, a la cual se añadieron medidas presentadas por los distintos Estados. Para cada medida se elaboró una corta descripción, acordada por el Grupo y el Estado involucrado, de acuerdo con la cual se evaluó la conformidad respecto a los criterios del Código de Conducta⁴⁵⁹. En particular, a la hora de realizar el análisis se utilizaron dos criterios: si las medidas generaban una carga fiscal menor y si se desviaban del régimen general del sistema fiscal⁴⁶⁰. En cuanto a otros criterios en el trabajo del Grupo

Taxation, vol. 39, núm. 6, 1999, págs. 200-202; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., págs. 97-193; VILLAR EZCURRA, M., "El control de ayudas de Estado y la competencia fiscal desleal", en CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 2053-2087.

⁴⁵⁸ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., págs. 203-204.

⁴⁵⁹ MORS M., "Tax Competition in Europe –An EU Perspective", op. cit., pág. 142.

⁴⁶⁰ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 208.

Primarolo, los relativos a que las ventajas sean otorgadas únicamente a no residentes y el principio de estanqueidad se interpretaron ampliamente, considerando el uso real de una medida determinada, ya que una interpretación literal de los mismos, tal y como se encuentran redactados en el Código los habría despojado de contenidos⁴⁶¹.

Como resultado de estos trabajos, el 19 de noviembre de 1999 el Grupo Primarolo presentó al ECOFIN un informe (en adelante, Informe Primarolo), el cual fue hecho público por el Consejo en su sesión del 28 de febrero de 2000⁴⁶². El Informe describe 286 medidas existentes en los Estados miembros de la UE y en sus territorios asociados, de las cuales 66 fueron identificadas como perniciosas, clasificadas en seis categorías que se describen a continuación. Además, se consideró como una categoría independiente las medidas existentes en los territorios dependientes y asociados⁴⁶³. Por ámbitos, comprenden:

a) Servicios financieros, financiación de grupos y pago de cánones.

El Informe Primarolo considera lesivas aquellas medidas tributarias aplicables a los ingresos derivados de la prestación de servicios financieros (tanto a terceros como entre empresas relacionadas), cuando estas se traduzcan en una exención o disminución en la imposición⁴⁶⁴. Al respecto, la distinción entre servicios financieros y la financiación de grupos es importante, ya que los regímenes aplicables a servicios a terceros generalmente se basan en una exención o tipos impositivos bajos, así como en otros incentivos no tributarios (por ejemplo, la concesión de deducciones especiales por inversión o créditos fiscales por empleados), mientras que en los servicios intragrupo se basan en cuestiones relativas a precios de transferencia⁴⁶⁵.

En cuanto a los regímenes tributarios relativos a la financiación intragrupo, de conformidad con el Código de Conducta, se consideran lesivos aquellos que sean contrarios a estándares

⁴⁶¹ KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, op. cit., pág. 30; MORS, M., "Tax Competition in Europe –An EU Perspective", op. cit., pág. 140.

⁴⁶² Report from the Code of Conduct Group (Business Taxation), Bruselas, noviembre 23, 1999, SN 4901/99. Disponible en http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf (consultado el 2 de julio de 2010).

⁴⁶³ FLORINDO GIJÓN, F., "El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales", op. cit., págs. 106-107.

⁴⁶⁴ MALHERBE, J., "Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales", *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2001, pág. 16; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., pág. 209.

⁴⁶⁵ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 220.

internacionales sobre precios de transferencia⁴⁶⁶. Así, su naturaleza perniciosa puede ser determinada por la existencia de determinadas características, como: tipos impositivos reducidos; márgenes fijos en la financiación distintos a los utilizados conforme a criterios comerciales normales; constitución de reservas superiores a los riesgos reales y que reduzcan los beneficios sujetos a imposición; o reparto de beneficios entre la matriz y una filial calculado mediante un método contrario al principio de libre concurrencia (*arm's length*), que se traduzca en una reducción de la tributación para la sociedad en su conjunto. Por otra parte, en relación con los regímenes tributarios respecto a la imposición de los cánones, el Informe Primarolo considera lesivos aquellos que permitan una imposición menor mediante la aplicación de una exoneración específica o un tipo nominal reducido o por el cálculo de los beneficios imposables sobre la base de márgenes fijos que no se encuentren conforme a criterios comerciales⁴⁶⁷.

b) Seguros, reaseguros y seguros de capitales.

En este ámbito se consideran lesivos aquellos regímenes fiscales que permitan una imposición efectiva menor y que se caractericen por: un nivel de reservas fiscalmente deducibles superiores a los riesgos inherentes a la operación; el diferimiento prolongado de la imposición sobre los beneficios derivados de las actividades de seguros; un régimen especial de exención, tipos reducidos o bases imposables fijas para cierto tipo de actividades⁴⁶⁸.

c) Servicios intragrupo.

En los servicios intragrupo, el Informe considera perniciosas aquellas medidas fiscales que permitan la determinación de precios de transferencia contraviniendo las directrices de la OCDE, en especial en relación con la aplicación del principio de libre concurrencia o de operador independiente (*arm's length*). Por ejemplo, mediante la reducción artificial de la base gravable o el cálculo de los beneficios conforme a otros métodos otorgados mediante resoluciones de las autoridades tributarias (*rulings*). Así, el Informe prohíbe regímenes que se traduzcan en: a) una desviación del método de precio comparable no controlado en el cálculo

⁴⁶⁶ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, op. cit., pág. 224.

⁴⁶⁷ BAYONA GIMÉNEZ, J. J., "Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas", op. cit., pág. 43; MALHERBE, J., "Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales", op. cit., pág. 17; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., págs.209-210.

⁴⁶⁸ MALHERBE, J., "Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales", op. cit., pág. 18; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., págs. 210-211.

de los precios de transferencia en operaciones entre empresas relacionadas, cuando mediante su aplicación se puedan obtener resultados razonables; b) la falta de un análisis completo de los hechos y circunstancias pertinentes por parte de las autoridades tributarias, o de una revisión periódica de los márgenes para el uso de los métodos de coste incrementado o del precio de reventa en comparación con los criterios comerciales normales; c) el requisito de que las sociedades formen parte de un grupo multinacional; d) la reducción en la base imponible de determinados gastos para efectos de la aplicación del método de coste incrementado⁴⁶⁹.

d) Sociedades *holding*.

En esta categoría el Informe contiene las medidas fiscales relativas a la imposición de determinadas clases de dividendos y de incrementos patrimoniales obtenidos por sociedades *holding*⁴⁷⁰. El elemento clave en la determinación de la naturaleza lesiva de las *holdings* radica en la distinción entre las sociedades creadas única o básicamente por razones de planificación fiscal, y las creadas con fines económicos genuinos. Así, en el caso de las primeras nos encontraríamos con sociedades con poca base económica y que pueden ser fácilmente desplazadas de un país a otro, por lo que las medidas fiscales existentes pueden tener una importante influencia sobre su localización⁴⁷¹.

Por lo demás, el Informe considera perniciosos los regímenes tributarios que permiten la exención de los dividendos percibidos por la sociedad *holding* de sus filiales extranjeras (la denominada *participation exemption*), cuando estos procedan de beneficios gravados con un tipo considerablemente inferior al tipo aplicable en el país de localización de la *holding*, salvo cuando esta exoneración esté acompañada por una legislación sobre sociedades extranjeras controladas o por un régimen sobre transparencia fiscal internacional. En cuanto a las ganancias de capital, la naturaleza perniciosa de las medidas radica en el tratamiento asimétrico de las plusvalías, por lo que se permiten la exención de las ganancias

⁴⁶⁹ BAYONA GIMÉNEZ, J. J., "Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas", *op. cit.*, pág. 44; MALHERBE, J., "Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales", *op. cit.*, pág. 18; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 211-212; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, págs. 212-213.

⁴⁷⁰ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 212.

⁴⁷¹ MALHERBE, J., "Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales", *op. cit.*, pág. 19; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, pág. 213.

patrimoniales obtenidas por la sociedad holding y la deducción de las pérdidas generadas por este mismo concepto⁴⁷².

e) Sociedades exentas y sociedades *offshore*.

Aquí están comprendidas aquellas medidas fiscales para entidades exentas y sociedades *offshore*, establecidas en los territorios asociados o independientes de los Estados miembros de la UE, que se traduzcan en una carga tributaria menor o en una exención total sobre los beneficios obtenidos por este tipo de sociedad, esto es, beneficios obtenidos por empresas radicadas en paraísos fiscales⁴⁷³. Para FLORINDO GIJÓN el Informe restringe la calificación de perniciosa a las medidas de exoneración o reducción del impuesto diseñadas con el objetivo de atraer inversiones extranjeras, excluyendo sin embargo a aquellas que se encuentren justificadas por razones de índole social o de política regional del Estado⁴⁷⁴.

De este modo, el Informe Primarolo determina la naturaleza perniciosa de los regímenes tributarios conforme a tres criterios: a) que los beneficios estén restringidos a sociedades con accionistas no residentes (estanqueidad subjetiva); b) que el régimen no sea aplicable cuando se lleven a cabo operaciones con residentes de dicho Estado (estanqueidad objetiva); o c) que la medida fiscal esté dirigida principalmente a capitales móviles⁴⁷⁵. Asimismo, considera perniciosas aquellas medidas que prevén una imposición, en algunos casos negociable, que tenga como objetivo hacer fracasar las reglas sobre CFCs aplicables en el Estado de la sociedad matriz⁴⁷⁶.

f) Medidas misceláneas.

Esta categoría de cierre recoge otras medidas cuyos efectos podrían considerarse similares a las analizadas anteriormente pero cuyas características, sin embargo, impiden su inclusión en

⁴⁷² BAYONA GIMÉNEZ, J. J., “Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas”, *op. cit.*, pág. 44; MALHERBE, J., “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”, *op. cit.*, pág. 21; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 212-213; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, págs. 213-214.

⁴⁷³ MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 213.

⁴⁷⁴ FLORINDO GIJÓN, F., “El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *op. cit.*, pág. 108.

⁴⁷⁵ MALHERBE, J., “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”, *op. cit.*, pág. 21; MARTÍNEZ LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 213-214; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, pág. 214.

⁴⁷⁶ MALHERBE, J., “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”, *op. cit.*, pág. 21.

alguno de los grupos precedentes. Así, podemos encontrar: medidas que permiten la deducción del coste nacional del capital; medidas relativas a zonas francas en las que se aplica un tipo reducido a determinadas actividades; o medidas que permiten reducciones en la base imponible mediante la creación de reservas para futuras inversiones, entre otras⁴⁷⁷.

6.2.3. Las Directrices de 2000 y el Acuerdo de 2003.

Como hemos visto, el Informe señala para cada categoría de medidas algunas características importantes para evaluar su naturaleza lesiva. Sin embargo, la aplicación de los criterios del Código adolece de claridad en la práctica. Al respecto hay que tener en cuenta que en diciembre de 1999, tras la adopción del Código, todavía no se había alcanzado un acuerdo entre los Estados miembros sobre la lista de medidas contenida en el Informe, debido a que algunos Estados consideraban que el Grupo Primarolo había ido más allá de lo establecido por el Código⁴⁷⁸.

Aun así, y a pesar de las diversas reacciones contra el Informe Primarolo⁴⁷⁹, durante la reunión del ECOFIN celebrada en Bruselas los días 26 y 27 de noviembre de 2000, se alcanza un acuerdo (*interim agreement*)⁴⁸⁰. En el mismo, por una parte, se establece un nuevo calendario para llevar a cabo el desmantelamiento de las medidas consideradas perniciosas y, por otra parte, se adoptan directrices basadas en los criterios establecidos en dicho Informe con respecto a sucursales financieras, sociedades holding y sedes centrales. Sin embargo, se condicionó su eficacia a la aprobación de los otros elementos del Paquete Fiscal antes del 31 de diciembre de 2002, cosa que no sucedió, lo que tuvo por consecuencia la no aprobación del Informe Primarolo.

⁴⁷⁷ BAYONA GIMÉNEZ, J. J., "Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas", *op. cit.*, pág. 45.

⁴⁷⁸ KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the EU Code of Conduct*, *op. cit.*, págs. 30-31; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 217.

⁴⁷⁹ Con respecto a las reacciones de los Estados miembros en relación con el Informe Primarolo, *vid.* HAMAEEKERS, H., "Tackling Harmful Tax Competition- a Round Table on the Code of Conduct", *European Taxation*, núm. 9, 2000; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 216-221.

⁴⁸⁰ En relación con el contenido de dicho acuerdo, *vid.* NIJKAMP, H., "Landmark agreement on EU tax package: new guidelines stretch scope of EU Code of Conduct", *op. cit.*, pág. 147 y ss; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, pág. 208 y ss.

La ausencia de acuerdo sobre el Paquete Fiscal se prolongó hasta 2003. El 21 de enero de ese año el ECOFIN, reunido en Bruselas⁴⁸¹, se puso de acuerdo en señalar la siguiente reunión, en marzo de 2003, como el momento en que se formalizaría el mismo, con el 1 de enero de 2004 como fecha límite para el desmantelamiento de las medidas tributarias perniciosas (excepto cinco de ellas a las que se facilitó un calendario más flexible⁴⁸²).

Ahora bien, en contra de lo previsto, el Informe Primarolo no es formalmente adoptado el 19 de marzo debido a la misma causa que lo paralizara en 2000, los problemas para llegar a un acuerdo en la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro⁴⁸³. Así, habría que esperar a la reunión del ECOFIN del 3 de junio de 2003, en Luxemburgo, para que se desbloqueara la situación y se aprobara el conjunto del Paquete Fiscal y, lógicamente, el Informe Primarolo⁴⁸⁴. En esa misma reunión, además, se evaluó positivamente la admisibilidad de las medidas que los Estados miembros habían presentado para subsanar o sustituir a las que el Informe Primarolo había considerado como perniciosas, llevando a término la iniciativa para la erradicación de este tipo de conductas⁴⁸⁵.

6.3. PARTICIPACIÓN DE OTRAS ORGANIZACIONES.

Desde el inicio del proyecto sobre competencia fiscal lesiva de la OCDE hemos visto que grupos como el G7 o el G20 se han interesado en la materia, hasta el punto de marcar su

⁴⁸¹ Comunicado de prensa de la sesión núm. 2480 del ECOFIN, de 21 de enero de 2003. Documento 5506/03 (Presse 15). Disponible en <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=PRES/03/15&format=HTML&aged=0&language=ES&guiLanguage=en> (consultado el 15 de junio de 2010).

⁴⁸² Estas son: las disposiciones relativas a los centros de coordinación en Bélgica, a los ingresos procedentes del extranjero en Irlanda, a las sociedades holding 1929 de Luxemburgo, y a la financiación internacional en Holanda, podrían prorrogarse hasta el 31 de diciembre de 2010. El régimen de zona franca de Madeira se autorizaba hasta el 31 de diciembre de 2011. MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, op. cit., pág. 220.

⁴⁸³ Comunicado de prensa de la sesión núm. 2497 del ECOFIN, de 19 de marzo de 2003, Documento 7431/03 (Presse 79). Disponible en <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=PRES/03/79&format=HTML&aged=0&language=ES&guiLanguage=en> (consultado el 15 de junio de 2010).

⁴⁸⁴ Comunicado de prensa de la sesión núm. 2513 del ECOFIN, del 3 de junio de 2003, Documento 9844/03 (Presse 149). Disponible en <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=PRES/03/149&format=HTML&aged=1&language=ES&guiLanguage=en> (consultado el 15 de junio de 2010).

⁴⁸⁵ Prácticamente en las mismas fechas, a raíz de la incorporación de nuevos Estados, y la asunción por parte de estos del acervo comunitario, la Comisión emitió un informe el 6 de junio de 2003 tras llevar a cabo la evaluación de las medidas fiscales existentes en estos países. Informe presentado al ECOFIN que, el 9 de octubre de 2003, determinó las medidas consideradas perniciosas que debían ser eliminadas o modificadas (modificaciones que, posteriormente y en número de 27, fueron evaluadas como adecuadas). Proceso que se repitió para la posterior ampliación de 2007.

desarrollo poniendo la base para lograr el mayor avance producido en los últimos 10 años, a raíz de la Declaración del G20 en la Cumbre de Pittsburgh de septiembre de 2009.

Este interés se viene a plasmar, inicialmente, en la reunión del G7 en Lyon en junio de 1996, en la cual se reconoce la existencia del fenómeno de la competencia fiscal lesiva y sus posibles consecuencias negativas, como son la distorsión del comercio e inversión y la correlativa erosión de la base fiscal nacional de los Estados. Con ello vino a respaldar los trabajos de la OCDE en la materia, en especial los relativos al establecimiento de un enfoque multilateral con el cual los países pudieran limitar de forma individual y colectiva la extensión de tal fenómeno⁴⁸⁶.

Posteriormente, en la Cumbre de Ministros de Finanzas y Gobernadores de los Bancos Centrales del G20 celebrada en Berlín en 2004, estos emiten una Declaración sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales, en la cual se comprometen con los altos estándares reflejados en el Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, publicado por la OCDE en abril de 2002, instando a los países para que adopten dichos principios, apoyándose en las labores de promoción y difusión llevadas a cabo por el Foro Global sobre Imposición, en particular en el desarrollo de un marco de juego equilibrado⁴⁸⁷.

En la misma dirección, como parte de la respuesta a su compromiso con África en 2005, el G8 en su reunión de Gleneagles considera como pasos concretos encaminados a la protección de los mercados financieros contra el abuso criminal (incluyendo la corrupción), el presionar a los centros financieros para que implementen los estándares de transparencia e intercambio de información de la OCDE. Asimismo, en 2008, el G8 señala la importancia de que los Estados adopten tanto los citados estándares como los futuros desarrollos que en el tema de la evasión fiscal llevara a cabo la OCDE⁴⁸⁸.

⁴⁸⁶ G7, *Economic Communiqué: Making a success of globalization for the benefit of all*, (Lyon, junio 28, 1996). Disponible en <http://www.g7.utoronto.ca/summit/1996lyon/communique.html> (consultado el 20 de junio de 2010).

⁴⁸⁷ G20, *Statement on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors (Berlín, noviembre 20-21, 2004). Disponible en http://www.g20.org/Documents/2004_germany.pdf (consultado el 20 de junio de 2010).

⁴⁸⁸ G8, *Communiqué on Africa*, (Gleneagles, Julio 14, 2005), párrafo 14, inciso (i) (disponible en <http://www.g7.utoronto.ca/summit/2005gleneagles/communique.pdf>) (consultado el 20 de junio de 2010).

En Washington D. C., en noviembre de 2008, nuevamente como parte del plan de acción para promover la integridad de los mercados financieros, el G20 hace referencia a aquellos países que aún no se han comprometido con los estándares de la OCDE, instándoles a hacerlo. Del mismo modo, reitera que las autoridades tributarias de los Estados deberán apoyarse en los trabajos realizados por la OCDE para continuar la labor en el ámbito del establecimiento del intercambio de información⁴⁸⁹.

En esta tesitura, derivada de la Cumbre que se llevó a cabo en Londres en abril de 2009, el G20 emite la Declaración sobre el Fortalecimiento del Sistema Financiero, en la cual se refiere expresamente al rol que juegan los paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas en la protección de las finanzas públicas y su compromiso con los estándares internacionales de intercambio de información en materia tributaria, estándares adoptados por el G20 desde el 2004, como hemos visto. Asimismo, se refiere a la lista publicada por la OCDE⁴⁹⁰, estableciendo su intención de aplicar medidas en contra de las jurisdicciones que no se adecúen a dichos estándares. De este modo se llega al acuerdo de establecer un conjunto de medidas defensivas, en particular: mayores requisitos en cuanto a la obligación de los contribuyentes y de las instituciones financieras de informar transacciones que involucren a jurisdicciones no cooperativas; retención de impuestos sobre una amplia gama de pagos; la no deducibilidad de gastos pagados a residentes en jurisdicciones no cooperativas; la revisión de la política sobre firma de tratados fiscales; la revisión por parte de instituciones internacionales y bancos regionales de desarrollo de su política de inversión. En todo caso, enfatiza la importancia de los principios de transparencia e intercambio en materia tributaria en el diseño de programas de ayuda bilaterales. Igualmente, introduce en la agenda de trabajo el impulso de mecanismos que aseguren la participación de los países en desarrollo, de tal manera que logren beneficiarse de este nuevo ambiente de cooperación internacional⁴⁹¹. Como corolario, los jefes de Estado y de gobierno acuerdan el Plan Global para la Recuperación y la Reforma, donde los países del G20 se comprometen a llevar a cabo

⁴⁸⁹ G20, *Declaration of the Summit on Financial Markets and the World Economy*, (Washington, D. C., 15 de noviembre de 2008). Disponible en http://www.g20.org/Documents/g20_summit_declaration.pdf (consultado el 20 de junio de 2010).

⁴⁹⁰ *Vid. Supra*, Cuadro 5. Informe de progreso sobre las jurisdicciones evaluadas por el Foro Global de la OCDE en la implementación del estándar tributario internacional, pág. 135.

⁴⁹¹ G20, *Declaration on Strengthening the Financial System*, (Londres, 2 de abril de 2009). Disponible en http://www.g20.org/Documents/Fin_Deps_Fin_Reg_Annex_020409_-_1615_final.pdf (consultado el 20 de junio de 2010).

acciones contra las jurisdicciones no cooperativas, incluyendo a los paraísos fiscales, y declaran el fin del secreto bancario⁴⁹².

Ese mismo año, en L'Aquila, el G8 se centra en los esfuerzos en el marco de la cooperación internacional en materia tributaria y la lucha contra el financiamiento ilegal. Con ello, la protección de las bases tributarias y el combate al fraude y la evasión fiscales adquieren mayor importancia, en virtud de las medidas fiscales adoptadas para estabilizar la economía mundial y la necesidad de asegurar el desarrollo justo y transparente de la actividad económica. Hacia estos mismos propósitos se encaminan los avances en la adopción de principios sobre transparencia e intercambio de información, por lo que todas las jurisdicciones deberán poner en práctica sus compromisos previos. En congruencia con los acuerdos alcanzados por el G20, se establecen ciertas medidas para elaborar el marco de trabajo en la materia para explotar el impulso experimentado en esta área: a) El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de la OCDE deberá implementar un proceso de revisión entre sus miembros, mediante el cual se evalúe la implementación de los estándares por parte de todas las jurisdicciones, que proporcione una base objetiva para acciones futuras; b) las labores se concentrarán en la implementación real del intercambio de información, aumentando el número, la calidad y la relevancia de los acuerdos mediante los cuales se articulan dichos estándares, en virtud de que los países, monitoreados por el Foro Global, ya se han comprometido con dichos estándares; c) el Foro Global se abrirá a una mayor número de participantes; d) en base al reconocimiento de los efectos adversos que sufren los países en desarrollo por la evasión fiscal, se requerirán avances concretos para posibilitar que estos logren beneficios, incluyendo su participación en el Foro Global y la adopción de un marco multilateral para el intercambio de información; e) los criterios utilizados para definir las jurisdicciones que no han implementado los estándares deberán ser revisados como parte del proceso de evaluación; f) se acordarán medidas defensivas que los países pueden utilizar en contra de aquellos países que no se ajusten a los principios sobre intercambio de información y transparencia.

Estos esfuerzos culminan en la cumbre del G20 celebrada en Pittsburgh en septiembre de 2009, donde se reconocen los resultados de la lucha contra aquellas jurisdicciones identificadas como no cooperativas por la OCDE, y se señala una fecha límite para la

⁴⁹² G20, *The Global Plan for Recovery and Reform*, (Londres, 2 de abril de 2009). Disponible en <http://www.g20.org/Documents/final-communique.pdf> (consultado el 20 de junio de 2010).

aplicación de medidas defensivas, marzo de 2010⁴⁹³. Como consecuencia, tal y como lo constata la propia OCDE, es esta presión política vehiculada en las rotundas declaraciones del G8 y del G20 contra de la existencia de los paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas y su papel en el ámbito financiero internacional, la que ha llevado a la adopción global de los estándares de intercambio efectivo de información y transparencia, incluso por los países más renuentes. De este modo, la combinación de una serie de factores como son un decidido impulso político, la existencia de un mayor escrutinio de los problemas de evasión fiscal debido a casos de fraude, la creencia de que todas las posibles fuentes de recursos fiscales deben ser utilizadas por los Estados en la coyuntura actual de crisis económica, y un mayor énfasis en resolver los problemas de evasión fiscal, han hecho posible solventar obstáculos que parecían insuperables⁴⁹⁴.

6.4. ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LOS PROYECTOS DE LA OCDE Y DE LA UE.

La comparación entre los proyectos desarrollados en el marco de la OCDE y de la UE muestra cómo un mismo punto de partida, sobre las bondades y los problemas que genera la competencia fiscal internacional, puede dar lugar tanto a elementos similares como a otros distanciados, producto de enfoques, marcos de acción y formas de trabajo no siempre iguales.

Así, ambas organizaciones consideran que la existencia de la competencia fiscal internacional puede generar efectos positivos en la economía mundial, pero también que existen ciertas formas de la misma de carácter nocivo que deben ser eliminadas. En consecuencia, ambos proyectos buscan definir qué se entiende por nocivo o perjudicial en el ámbito de la competencia fiscal, con soluciones sustancialmente similares. A este respecto, ambos consideran que un tipo impositivo bajo o incluso la ausencia total de impuestos sobre sociedades no bastan por sí mismos para llegar a tal conclusión. Esto facilita que los dos proyectos sean claramente compatibles y se reafirmen mutuamente⁴⁹⁵. No sin que, empero, haya ciertas diferencias conceptuales derivadas de un ámbito subjetivo claramente disímil.

⁴⁹³ G20, *Leaders' Statement The Pittsburgh Summit*, (Pittsburgh, septiembre 24-25, 2009). Disponible en http://www.g20.org/Documents/pittsburgh_summit_leaders_statement_250909.pdf (consultado el 20 de junio de 2010).

⁴⁹⁴ NICODÈME, G., "On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices", *op. cit.*, pág. 767.

⁴⁹⁵ MORS, M., "Tax Competition in Europe –An EU Perspective", *op. cit.*, pág. 9.

De este modo, la OCDE adopta un enfoque dual, distinguiendo entre los regímenes fiscales preferenciales nocivos en el ámbito de sus Estados miembros y las características de una jurisdicción considerada como paraíso fiscal, con un alcance extraordinariamente amplio, pues incluye tanto a sus miembros como a jurisdicciones fuera de la organización. Por el contrario, el Código de Conducta se restringe al ámbito de los Estados miembros de la UE, dejando clara la importancia del tema en el contexto de un mercado único.

Lo anterior influye, a su vez, en ciertas matizaciones en lo referente a los elementos que definen a un régimen fiscal preferencial nocivo o pernicioso. Así, el Código de Conducta considera como perniciosos aquellos que resulten en una imposición efectiva baja en términos relativos, esto es, donde la medida fiscal conlleva un nivel efectivo de imposición significativamente menor comparado con aquellos generalmente aplicables en dicho Estado. Mientras, la OCDE estima como definitorio de un paraíso fiscal una imposición nula o mínima en términos absolutos, sin alusiones a la imposición general de dicho país⁴⁹⁶.

Por otra parte, el ámbito de aplicación objetivo comprendido por el Código de Conducta es más amplio que el de la OCDE, ya que incluye todo tipo de actividad empresarial frente a este último, que se centra únicamente en actividades financieras y de servicios móviles. No obstante, esta diferencia se ve matizada por el hecho de que el Código muestra un particular interés en las mismas actividades que contempla la OCDE⁴⁹⁷, a despecho de verse limitado por no considerar perniciosos los elementos generales del sistema fiscal de un Estado, como tipos impositivos mínimos o la no retención de impuestos sobre ingresos pasivos remitidos al extranjero⁴⁹⁸.

En lo referente al intercambio de información, las aproximaciones son igualmente diferentes. En el Código de Conducta no se apunta expresamente al intercambio de información como un factor decisivo en la identificación y en la eliminación de los regímenes fiscales perniciosos, si bien en su inciso K se enfatiza la importancia de que los Estados cooperen completamente para combatir la evasión y elusión fiscales, y en su inciso E se prevé la obligación de los Estados de compartir información sobre los regímenes fiscales. Por el contrario, la OCDE ha

⁴⁹⁶ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., "Ejercicios sobre Competencia Fiscal Perjudicial en el Seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y Diferencias", *op. cit.*, pág. 19.

⁴⁹⁷ OSTERWEIL, E., "OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared", *European Taxation*, *op. cit.*, pág. 198.

⁴⁹⁸ PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, *op. cit.*, pág. 206.

establecido el intercambio efectivo de información y la transparencia como los principios sobre los cuales se ha desarrollado todo su proyecto en el marco de los paraísos fiscales.

En todo caso, pese a las diferencias señaladas y al carácter no vinculante de los proyectos, estos han demostrado ser eficaces a la hora de eliminar los regímenes fiscales preferenciales nocivos dentro de sus Estados miembros y, en el caso de la OCDE, implementar a nivel global unos estándares de transparencia e intercambio de información tributaria, demostrando los beneficios asociados a un enfoque global hacia una mayor cooperación internacional en el combate a la competencia fiscal lesiva⁴⁹⁹.

7. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL PROYECTO DE COMPETENCIA FISCAL NOCIVA.

Como no podía ser de otra forma, el intercambio de información se convirtió con el tiempo en uno de los instrumentos más solicitados para hacer viable la lucha contra la competencia fiscal nociva, muy en particular en el marco de los trabajos de la OCDE, lo que se aprecia en tres iniciativas: la mejora en el acceso a la información bancaria, la elaboración del Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, y la modificación al MC OCDE.

7.1. LAS MODIFICACIONES EN EL ACCESO DE LA INFORMACIÓN BANCARIA.

Derivado de los trabajos elaborados en el proyecto de competencia fiscal lesiva, la OCDE publicó una serie de informes, a partir de 2000, relativos al acceso a la información bancaria, cuyas recomendaciones han influido en la forma en que se percibe y se regula el secreto bancario, en el marco conocido de transparencia e intercambio de información entre Estados en materia tributaria.

⁴⁹⁹ NICODÈME, G., "On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices", *op. cit.*, pág. 766.

7.1.1. El Informe “Mejorando el Acceso a la Información Bancaria” (2000).

En 2000 la OCDE publica el Informe “Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales” (en adelante, Informe Bancario 2000)⁵⁰⁰, en el cual analiza la importancia del secreto bancario en el marco tributario y sus posibles consecuencias negativas, así como las tendencias observadas en materia de acceso a la información bancaria entre sus Estados miembros, concluyendo con una serie de recomendaciones para mejorar la eficacia de una solicitud específica de intercambio de información.

El presupuesto de hecho para esta iniciativa es que, en un contexto económico globalizado caracterizado por los progresos tecnológicos, en especial en relación con el comercio electrónico, con las actividades bancarias y con la liberalización de movimientos de capital, se amplía el número de contribuyentes que pueden acceder al sistema financiero internacional. Esta situación puede a su vez traducirse en la evasión de obligaciones fiscales, mediante la utilización de las normas más estrictas sobre secreto bancario vigentes en algunos países. Así, los riesgos de abuso han aumentado de forma exponencial, por lo que las autoridades tributarias deben considerar cada vez más las posibles consecuencias de no contar con acceso a este tipo de información (como pueden ser desanimar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales o aumentar los costes de la Administración tributaria), así como la posible implementación de medidas para su control, dentro de las que destaca la cooperación internacional, en virtud del carácter global del problema y de la poca eficacia que representan las medidas unilaterales⁵⁰¹.

Además de este evidente interés general, la falta de acceso a la información bancaria contribuye en gran medida a ocultar el origen ilegal del dinero obtenido de forma delictiva (blanqueo de dinero), así como para ocultar a la Administración tributaria los ingresos obtenidos legal o ilegalmente. En consonancia con ello, como fundamento de la reforma propuesta a los Estados por la OCDE sobre la postura tradicional del secreto bancario, la organización subraya el impacto que la obtención de este tipo de información podría suponer

⁵⁰⁰ OCDE, *Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales*, 2000. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/2/30/38623405.pdf> (consultado el 14 de junio de 2010).

⁵⁰¹ Informe Bancario 2000, párrs. 10-12 y 18, págs. 11-12, 14.

para las Administraciones tributarias y para la aplicación eficaz de su legislación fiscal, así como para la lucha contra el blanqueo de dinero y otras infracciones fiscales⁵⁰².

Las medidas propuestas por la OCDE pretenden, por ello, facilitar el acceso, directo o indirecto, de la Administración tributaria a la información bancaria en el contexto de una solicitud particular sobre información, consistiendo en⁵⁰³:

- La prohibición de cuentas anónimas y numeradas.
- La implementación de las medidas necesarias para que las entidades financieras identifiquen a sus clientes habituales u ocasionales, así como a cualquier beneficiario de una cuenta bancaria o de operaciones realizadas.
- El examen y, en su caso, modificación de la legislación, normativa o práctica administrativa de un Estado que establezca el requisito del interés nacional, para que no se convierta en un obstáculo a la hora de responder a una solicitud de información conforme a un CDI.
- El examen y, en su caso, modificación de la legislación, normativa o práctica administrativa que impida que la Administración tributaria pueda acceder, directa o indirectamente, a información bancaria para efectos de su intercambio en casos de actividades fiscales susceptibles de persecución penal (principio de doble incriminación⁵⁰⁴).
- La adopción de iniciativas que aseguren el acceso a la información para efectos de verificación de obligaciones fiscales y otros fines fiscales, llevando a cabo las correspondientes reformas a su legislación, normativa y práctica administrativa⁵⁰⁵. En lo que se refiere al acceso indirecto por parte de las autoridades tributarias, como lo sería mediante un procedimiento judicial, la organización enfatiza la importancia de

⁵⁰² Informe Bancario 2000, párrs. 4, 48-55, págs. 8, 25-28.

⁵⁰³ Informe Bancario 2000, párr. 21, pág. 15.

⁵⁰⁴ El principio de doble incriminación supone que, para responder a una solicitud de información en relación con investigaciones de delitos (inclusive fiscales), algunos Estados requieren que el acto objeto de la investigación constituya una infracción penal conforme a su legislación.

⁵⁰⁵ Informe Bancario 2000, párr. 21, pág. 16.

que este no sea demasiado largo ni complejo, para que así no se entorpezca el acceso a la información⁵⁰⁶.

- La mejora de la eficacia administrativa y de la capacidad de los sistemas de información⁵⁰⁷.
- La puesta en marcha de estrategias de cumplimiento voluntario de obligaciones fiscales (amnistía fiscal)⁵⁰⁸.
- El impulso del proyecto sobre acceso a la información bancaria en Estados no miembros de la OCDE, así como su implementación en los territorios asociados o dependientes de sus Estados miembros⁵⁰⁹.

En todo caso, se entiende que la supresión del secreto bancario por motivos fiscales deberá ir acompañada de salvaguardas que garanticen que la información de los contribuyentes esté debidamente protegida contra cualquier divulgación o uso inapropiados, como la puesta en marcha de procedimientos judiciales u otros procedimientos oficiales para la obtención de la información o la imposición de sanciones económicas y/o penales severas a funcionarios que divulguen la información⁵¹⁰.

De este modo, el Informe Bancario 2000 establece el estándar sobre el acceso a la información bancaria, esto es, que los Estados puedan acceder a la misma, directa o indirectamente, para fines fiscales y para que las autoridades tributarias puedan cumplir con sus obligaciones de recaudación y llevar a cabo el intercambio efectivo de información con aquellos países con los que se haya firmado un convenio⁵¹¹.

⁵⁰⁶ Informe Bancario 2000, párr. 22, pág. 16.

⁵⁰⁷ Informe Bancario 2000, párr. 22, pág. 16.

⁵⁰⁸ Informe Bancario 2000, párr. 23, pág. 16.

⁵⁰⁹ Informe Bancario 2000, párrs. 25 y 27, pág. 17.

⁵¹⁰ Informe Bancario 2000, párr. 31, págs. 19-20.

⁵¹¹ OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2003 Progress Report*, Introducción, pág. 5. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/5/0/14943184.pdf> (consultado el 14 de junio de 2010).

7.1.2. El Informe de Progreso 2003.

En 2003, tras una revisión formal global de las medidas implementadas por sus Estados miembros, la OCDE publicó el Informe “Mejorar el Acceso a la Información Bancaria por Motivos Fiscales: El Informe de Progreso de 2003” (en adelante, Informe Bancario 2003), en el cual señala los avances alcanzados tanto para poner en marcha las recomendaciones del Informe Bancario 2000 entre sus Estados miembros como para el fomento del proyecto entre países no miembros (en especial en el marco de los trabajos realizados en el proyecto de competencia fiscal lesiva).

Por otra parte, derivado de los trabajos realizados tras la publicación del Informe Bancario 2000 relativos a la eliminación de la aplicación del principio de doble incriminación para llevar a cabo intercambios de información, y relativos al papel que juega la definición de delito fiscal conforme a la legislación de los dos Estados involucrados⁵¹², se alcanzó un acuerdo sobre la definición de fraude fiscal, con base en los aspectos comunes de las definiciones contenidas en la legislación interna de los Estados miembros y su aplicación práctica, para efectos de mejorar la cooperación en el intercambio de información sobre cuestiones fiscales penales⁵¹³. Así, se entiende por fraude fiscal “(...) un acto, tentativa o inactividad por parte de una persona con la intención de violar una obligación legal relativa a la correcta presentación, determinación o recaudación de un impuesto”⁵¹⁴.

A nivel práctico, además, el Informe contiene una lista abierta de conductas comprendidas en dicho concepto de fraude fiscal, como no cumplir con las obligaciones de información (incluyendo la falta de presentación de declaraciones fiscales o cualquier otro documento oficial con base al cual se determine una obligación fiscal), llevar a cabo transacciones o constituir entidades para efectos de reducir el monto del impuesto, o faltar deliberadamente al cumplimiento de obligaciones fiscales que resulte o pretenda resultar en una reducción ilegal de los ingresos imposables⁵¹⁵.

⁵¹² Informe Bancario 2000, párr. 21, inciso c), págs. 15-16.

⁵¹³ El acuerdo se alcanzó entre todos los Estados miembros de la OCDE, excepto Luxemburgo y Suiza.

⁵¹⁴ “An act, attempted act or failure to act by any person that is intended to violate a legal duty concerning the accurate reporting, determination or collection of a tax”. Informe Bancario 2003, pág. 11.

⁵¹⁵ Informe Bancario 2003, págs. 11-12.

7.1.3. El Informe de Progreso 2007.

Como parte del proceso de evaluación continuo llevado a cabo en esta área, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE decidió realizar una revisión general, publicada en 2007 como “Mejorar el Acceso a la Información Bancaria por Motivos Fiscales: El Informe de Progreso de 2007” (en adelante, Informe Bancario 2007)⁵¹⁶, donde se apuntan los progresos alcanzados desde 2003, en particular: sobre la incorporación del nuevo artículo 26 del MC OCDE a los CDIs de los Estados miembros y no miembros; sobre el acceso a la información bancaria para efectos fiscales penales y civiles; sobre el desarrollo de estrategias de cumplimiento voluntario; y en la firma de acuerdos para el intercambio de información tributaria. En el mismo se otorgó particular atención a la identificación de aquellas áreas que necesitan mayor desarrollo. Asimismo, se decidió incluir en dicha revisión la situación de países con calidad de observadores en la organización (como Argentina, Chile, China, India).

7.2. EL ACUERDO MODELO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

A partir del proceso colaborativo previsto en el Informe 2000⁵¹⁷, en septiembre de ese mismo año la OCDE crea el Grupo de Trabajo sobre Intercambio Efectivo de Información⁵¹⁸, constituido por un número igual de representantes de Estados miembros de la OCDE y de jurisdicciones cooperativas, el cual recibe el mandato de desarrollar un instrumento modelo que proporcione el marco legal necesario para implementar el estándar de intercambio efectivo de información, así como una protección adecuada de la confidencialidad de la misma⁵¹⁹, pudiendo igualmente contribuir en la implementación de los compromisos individuales adquiridos por las jurisdicciones⁵²⁰. El resultado de los trabajos de dicho Grupo fue la publicación por la OCDE, el 18 de abril de 2002, del Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, en versiones bilateral y multilateral, el

⁵¹⁶ Para más detalle sobre los elementos del Informe Bancario 2007, *vid.* SPENCER, D. E. y SHARMAN, J. C., “International Tax Cooperation. Part 3”, *Journal of International Taxation*, vol. 19, núm. 2, 2008, pág. 49 y ss.

⁵¹⁷ *Vid. Supra*, 6.1.1. La identificación de los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales nocivos, del presente Capítulo.

⁵¹⁸ Este Grupo de trabajo está copresidido por Malta y los Países Bajos y está formado por representantes de Aruba, Australia, Bermuda, Bahrein, Canadá, Islas Caimán, Chipre, Francia, Irlanda, Isla de Man, Italia, Japón, Malta, Mauricio, Noruega, Países Bajos, Antillas Neerlandesas, Seychelles, República Eslovaca, San Marino, Reino Unido y EEUU.

⁵¹⁹ Informe 2001, párrs. 41-42, pág. 12.

⁵²⁰ BARNARD, J., “Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, núm. 1, 2003, pág. 10.

cual recoge los estándares de intercambio efectivo de información y transparencia en el marco del proyecto sobre competencia lesiva, para cuyo análisis nos remitimos a los capítulos 3 y 4.

7.3. LAS MODIFICACIONES AL MC OCDE.

Como parte de las líneas de acción acordadas en el proyecto sobre competencia fiscal lesiva, el 1º de junio de 2004 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE modificó la cláusula del MC OCDE encargada de regular el intercambio de información entre autoridades tributarias. De este modo, en concordancia con lo dispuesto por el propio Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, se reformó el texto del artículo 26 del MC OCDE, tal y como tuvimos ocasión de analizar en el capítulo 1. El objetivo de dicha reforma fue asegurar que las autoridades tributarias de los Estados contratantes pudieran obtener la información que solicitaran conforme a un CDI, a pesar de que el Estado requerido no necesitara dichos datos para sus propios fines fiscales o no fuera posible proporcionarlos en virtud de la existencia de legislación sobre secreto bancario.

En esta tesitura, los principales cambios al artículo pretenden ampliar el intercambio de información en la medida de lo posible, eliminando obstáculos, conforme a los principios adoptados en materia de transparencia e intercambio de información derivados del proyecto de competencia fiscal lesiva, así como a los principios señalados en los informes de la OCDE sobre la mejora del intercambio de información bancaria, básicamente mediante la introducción dos nuevos párrafos que regulan la eliminación tanto del requisito de interés nacional como del secreto bancario, ambos límites muy claros al intercambio de información.

En 2012 se llevó a cabo la última modificación del art. 26 del MC OCDE, en este caso fruto no del proyecto sobre competencia fiscal lesiva sino de la Conferencia de Oslo sobre tributación y crimen, que versaba sobre la utilización de la cooperación internacional para efectos de la lucha contra crímenes financieros, la evasión fiscal y otros flujos ilícitos. Este cambio consistió principalmente en ampliar la utilización de la información intercambiada para otros fines no tributarios⁵²¹.

⁵²¹ Para consultar un análisis más detallado sobre esta modificación, *vid. Supra*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información, j) Modificación del art. 26 del MC OCDE de 2012, del Capítulo 1.

CAPÍTULO 3. EL ACUERDO MODELO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE. ASPECTOS SUSTANTIVOS.

1. ANTECEDENTES.

Durante las últimas décadas varios son los fenómenos, principalmente en el ámbito de la economía, que han incidido en la soberanía fiscal de los Estados. La globalización de los mercados financieros, la rapidez y libertad de los movimientos de capital, y la asimetría entre regímenes fiscales, han pesado en el ámbito tributario de tal manera que el intercambio de información ha ido cobrando una creciente importancia a la hora de implementar sistemas impositivos eficientes. La eficacia de las Administraciones tributarias recae en el control efectivo sobre las obligaciones fiscales de los contribuyentes, para lo cual es necesaria la administración de información⁵²². Sin embargo, dadas las características que ha ido adquiriendo la economía actual, las autoridades tributarias se enfrentan a la necesidad de obtener datos relativos a un mayor número y complejidad de operaciones, operaciones que escapan en muchos casos a su jurisdicción territorial⁵²³. En estos supuestos, el intercambio de información fiscal entre Estados se ha convertido en un instrumento probatorio esencial en el procedimiento de administración de impuestos⁵²⁴. Algunos autores llegan incluso a considerar este mecanismo de asistencia como un elemento indispensable para la pervivencia de la configuración actual de los sistemas fiscales, esto es, aquellos sistemas que se basan en un impuesto sobre la renta mundial, adoptando una política fiscal dirigida a lograr la neutralidad en la exportación de capitales y una tributación determinada conforme a los principios de justicia tributaria (capacidad económica e igualdad)⁵²⁵.

⁵²² CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad internacional*, 4ª. Edición, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, pág. 1210.

⁵²³ PITA, C., "The Exchange of Tax Information", en CIAT, *Key Aspects in Control Actions of the Tax Administrations* (CIAT Technical Conference, Lisboa, 2003), pág. 13. Disponible en www.ciat.org (consultado el 10 de mayo de 2011).

⁵²⁴ MAYER, P., "Information Exchange: Deterring International Tax Avoidance and Evasion", *Tax Notes International*, vol. 45, núm. 8, 2007, pág. 795.

⁵²⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1246.

En un primer momento, los Estados han acudido a las cláusulas sobre intercambio de información tributaria previstas en los CDIs. Las previsiones iniciales, sin embargo, pronto se han visto superadas por la realidad económica. Un síntoma de esto es el debate político que se ha suscitado recientemente en torno al papel de la competencia fiscal lesiva y de los paraísos fiscales en el marco económico internacional, así como su trascendencia en el ámbito tributario nacional. Esto ha dado lugar a sucesivas modificaciones en la normativa que instrumenta el intercambio de información, como se aprecia en los cambios que han sufrido dichas cláusulas, tanto en los modelos de referencia (MC OCDE y MC ONU) como en normas jurídicas internacionales (es el caso de la Directiva 77/799 y del Convenio OCDE/CE). Así, el intercambio de información ha pasado de ser un instrumento secundario en el abanico de herramientas utilizadas para evitar la doble imposición internacional a constituir uno de los principales elementos en la lucha contra el fraude fiscal⁵²⁶.

Esta paulatina evolución del intercambio de información ha partido de la constatación de que la regulación estaba lejos de satisfacer las necesidades reales de las Administraciones tributarias. De ahí que se haya ido formulando un consenso internacional sobre la necesidad de aumentar significativamente los niveles de transparencia y el alcance del intercambio para poder resolver las carencias que se han puesto de manifiesto con la crisis económica⁵²⁷. Dentro de las razones que explican la deficiente utilización de este tipo de asistencia, además de las propias limitaciones estructurales del procedimiento de intercambio (derivadas tanto de su regulación como de su funcionamiento *de facto*), algunos autores subrayan la falta de una cultura administrativa de cooperación fiscal internacional, además de una postura heterogénea de los Estados con respecto al intercambio de información tributaria derivada de la divergencia de intereses en juego⁵²⁸.

Así, el papel del intercambio de información se ha redimensionado, utilizándolo para garantizar la aplicación de las normas anti-evasión previstas en la normativa interna de los Estados y los CDIs. Asimismo, se prevé su uso para garantizar que no se lleve a cabo un uso

⁵²⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1206.

⁵²⁷ MARTÍN MORATA, B., "Los acuerdos de intercambio de información", *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 10, núm. 14, pág. 109. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/14.pdf (consultado el 11 de marzo de 2011).

⁵²⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1208.

impropio o abusivo de determinado tipo de beneficios o exenciones fiscales⁵²⁹. En la última década se aprecia un marcado impulso en la importancia del intercambio de información tributaria, no en el campo de los acuerdos tributarios o CDIs, sino en el ámbito específico de la competencia fiscal nociva.

Con ciertas peculiaridades, uno de los primeros Estados en implementar acuerdos específicos de intercambio de información como solución a esta problemática fueron los EE.UU., convirtiéndose en un caso ejemplar. Sin embargo, una vez más, la OCDE se ha erigido como la organización líder en la materia, desarrollando elementos teóricos e implementando marcos de trabajo que han resaltado la importancia del papel que juega el intercambio de información en el control de la evasión y elusión fiscales. El proyecto de la OCDE ha vivido un desarrollo paulatino, marcado por el salto que se produce con la publicación del Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, donde se consolida la importancia del intercambio efectivo de información y, muy especialmente, se instrumentan soluciones para solventar obstáculos hasta entonces casi infranqueables, como la normativa sobre secreto bancario. El resultado del Acuerdo ha sido la generación de un estándar sobre intercambio de información que se ha ido incorporando a los instrumentos modelo más importantes y que, al recibir el respaldo político de foros como el G-20, ha llevado a su expansión acelerada mediante la firma de acuerdos específicos sobre intercambio de información; estándar que incluso ha afectado a países como Suiza, caso paradigmático del secreto bancario.

1.1. EL PROYECTO SOBRE COMPETENCIA FISCAL NOCIVA DE LA OCDE Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA⁵³⁰.

Este proyecto es el resultado de la preocupación manifestada por los Estados miembros de la OCDE en torno a la existencia de este fenómeno y las posibles consecuencias en sus economías. Como primer resultado de tal interés este organismo publica el Informe 1998, en el cual define qué entiende por competencia fiscal nociva distinguiendo, a su vez, entre regímenes fiscales preferentes perniciosos y paraísos fiscales, lo cual lleva a elaborar unos criterios con que identificar a estos últimos. Apunta a la erosión de las bases impositivas

⁵²⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1211.

⁵³⁰ En cuanto al desarrollo y contenido del proyecto sobre competencia fiscal nociva o perniciosa de la OCDE, para más detalles, *vid. Supra*, Capítulo 2. El Intercambio de información en la competencia fiscal nociva.

nacionales y la distorsión de los patrones de inversión y comercio como algunas de las consecuencias más negativas de estas jurisdicciones, concluyendo con la recomendación a los Estados de la adopción de un conjunto de medidas de defensa. Estas medidas pueden establecerse a nivel nacional, mediante la introducción de determinadas normas en la respectiva legislación tributaria (por ejemplo, la regulación de las CFCs); o pueden establecerse a nivel bilateral o multilateral, dirigidas a la intensificación y mejora de los instrumentos que permitan el intercambio de información fiscal entre Estados.

Un segundo hito en este proceso es la publicación por la misma OCDE, en 2000, del primero de una serie de informes de progreso. En el mismo, por una parte, identifica los regímenes fiscales preferentes nocivos existentes en sus Estados miembros, estableciendo un calendario para su eliminación progresiva. Y, por otra parte, hace una referencia a los trabajos realizados en materia de paraísos fiscales, donde tras un proceso de análisis y evaluación (con la participación de las jurisdicciones involucradas), apunta a una lista de países que reúnen los criterios establecidos por el Informe 1998, previendo la futura elaboración de otra lista de paraísos fiscales no cooperativos, dependiendo la inclusión en la misma de la falta de compromiso con los estándares sobre transparencia e intercambio efectivo de información adoptados en el proyecto. En principio, formar parte de la lista de paraísos fiscales no cooperativos se traduce en la posibilidad de ser objeto de una aplicación coordinada por parte de los Estados miembros de la organización de las medidas defensivas previstas en el Informe 1998. Por el contrario, en el caso de las jurisdicciones cooperativas, el Informe 2000 señala diversas acciones dirigidas a ampliar el diálogo entre estas y la OCDE, entre las cuales se encuentra la elaboración de instrumentos que implementen el intercambio de información y el análisis de otras formas de asistencia disponibles para facilitar la eliminación de la competencia fiscal nociva por parte de dichas jurisdicciones.

En 2001 se publica un nuevo informe de progreso que introduce algunas novedades relevantes. En particular elimina la falta de actividades sustanciales como criterio en la identificación de los paraísos fiscales, reiterando a su vez que tampoco la falta de impuestos o la aplicación de impuestos mínimos es un elemento suficiente por sí mismo para determinar el carácter de paraíso fiscal, con lo que concluye resaltando la importancia del principio de transparencia y el intercambio efectivo de información. De este modo, la adopción del principio de transparencia implica que la jurisdicción se compromete a eliminar los aspectos opacos de su sistema fiscal (como la determinación de resoluciones secretas o *rulings*), así

como a desarrollar la capacidad de sus autoridades tributarias a la hora de identificar a los beneficiarios efectivos de las sociedades y de disponer de acceso a información bancaria y contable para efectos de su intercambio con otros Estados, suponiendo la eliminación del secreto bancario de sus ordenamientos jurídicos⁵³¹. Con esto, como señala GARCÍA PRATS, la transparencia se ha venido a erigir en el elemento más definidor de la cooperación inter-administrativa en materia tributaria⁵³².

Por su parte, el compromiso con el intercambio de información supone la búsqueda de un óptimo entre la adopción de instrumentos legales que lo hagan efectivo y el establecimiento de salvaguardas que aseguren la confidencialidad de la información intercambiada y la protección de los derechos de los contribuyentes. Un aspecto clave es el supuesto de intercambio de información en relación con delitos fiscales, donde la jurisdicción no podrá negarse a suministrar los datos solicitados, aun si dicha conducta no constituyera un delito en su territorio (eliminación del requisito de la doble incriminación); y, en el caso de tratarse de infracciones administrativas, las jurisdicciones deberán obtener y suministrar la información aun si no revistiera ningún tipo de interés nacional para ellas⁵³³.

Consecuentemente, el 18 de abril de 2002 se lleva a cabo la publicación de la lista de paraísos fiscales no cooperativos, excluyendo a aquellas jurisdicciones que se habían comprometido públicamente con el proyecto, lo cual dejó únicamente siete jurisdicciones: Andorra, Islas Marshall, Liechtenstein, Liberia, Mónaco, Nauru y Vanuatu. En 2010 la OCDE publicó que la totalidad de las jurisdicciones se habían comprometido con el estándar internacional de intercambio de información efectivo y transparencia.

Por otra parte, en el mismo marco de la OCDE y con el fin de hacer efectivos los compromisos adquiridos, en septiembre de 2000 se creó el Grupo de Trabajo sobre Intercambio Efectivo de Información en el seno del Foro Global⁵³⁴, compuesto por representantes de los Estados miembros junto con los delegados de las jurisdicciones cooperativas (Aruba, Bermudas, Bahreín, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Malta, Islas Mauricio, Antillas Holandesas, Seychelles y San Marino). La principal tarea encomendada a

⁵³¹ Informe 2001, párr. 37, pág. 11.

⁵³² GARCÍA PRATS, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *op. cit.*, pág. 11.

⁵³³ Informe 2001, párr. 38, pág. 11.

⁵³⁴ En cuanto a la constitución y papel del Foro Global en la OCDE, *vid. Supra*, Ref. 405.

este grupo fue el desarrollo de un instrumento modelo para el intercambio de información que contribuyera a la implementación de los compromisos suscritos por las jurisdicciones cooperativas⁵³⁵. Así, los países que suscriban dicho instrumento podrán ser eliminados de la lista de paraísos fiscales y, por ende, no estar sujetos a la normativa anti-paraíso de los Estados contratantes y a las diversas medidas defensivas colectivas previstas por el proyecto⁵³⁶.

Este modelo para el intercambio de información debía concretar diversos principios y necesidades consensuadas en la materia, afrontando varios retos. Por una parte, era necesario establecer un procedimiento de intercambio de información, tanto para expedientes tributarios administrativos como penales, de tal manera que satisficiera la idea de necesidad y relevancia de la información para la Administración tributaria del Estado requirente, esto es, evitando la presentación de peticiones de información genéricas. Por otra parte, debía eliminar algunos obstáculos existentes en la regulación del intercambio de información tal y como estaba prevista en los CDIs o en el MC OCDE vigente hasta la fecha, como el obstáculo que implica la existencia del interés nacional del Estado requerido para sus propios efectos fiscales, o los límites previstos por la legislación interna relativa al secreto bancario. Finalmente, era de suma importancia garantizar la confidencialidad de la información obtenida por este medio, así como la defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes involucrados en el intercambio⁵³⁷.

Por otra parte, a la hora de determinar la naturaleza y el contenido del instrumento, una de las cuestiones que estuvieron claras desde el principio eran las dificultades para implementar el intercambio de información mediante una cláusula contenida en un CDI⁵³⁸. Es más, entre las medidas defensivas que a nivel bilateral se recomiendan en el Informe 1998 está la posibilidad de denunciar o de no concluir este tipo de tratados con paraísos fiscales⁵³⁹.

Con estos condicionantes el resultado fue el desarrollo, por el Grupo de Trabajo, del Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria (en adelante, MA OCDE).

⁵³⁵ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, pág. 10.

⁵³⁶ GARCÍA PRATS, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *op. cit.*, pág. 11.

⁵³⁷ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE", *Cuadernos de Formación de la Escuela de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 4, núm. 16, 2007, pág. 20.

⁵³⁸ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, pág. 10.

⁵³⁹ Informe 1998, párrs. 129-132, pág. 50.

Este Acuerdo toma como base para su redacción el modelo de EE.UU. en la materia, el art. 26 del MC OCDE, el Convenio OCDE/CE, la Directiva 77/799 y la Convención Nórdica sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal⁵⁴⁰. Al mismo tiempo que se busca un punto común entre estos, también da un paso más allá. Estos instrumentos preveían la posibilidad de que el Estado requerido pudiera negarse al intercambio en caso de que la información solicitada no fuera necesaria para sus propios efectos tributarios, requisito que sin embargo se ve superado en el MA OCDE. Asimismo, el Acuerdo toma en consideración las características de los paraísos fiscales a la hora de modular medidas⁵⁴¹. Así, por una parte, estos generalmente no aplican impuestos directos y, por otra parte, cuentan con una legislación sobre secreto bancario que restringe de forma importante el acceso y el tipo de información del que pueden disponer las autoridades de dichos países, con lo cual las referencias a la legislación interna o práctica administrativa como límites al intercambio de información (en particular, aquella prevista por el art. 26.2, inciso b), del MC OCDE), no resultan adecuadas en un instrumento que pretende promover el intercambio efectivo de información con estas jurisdicciones⁵⁴². Esto lleva a que el Acuerdo introduzca varias novedades, como tendremos ocasión de ver.

En esta tesitura, el MA OCDE se encuentra publicado en dos versiones, como un instrumento multilateral, y como modelo en las negociaciones para la adopción de convenios bilaterales. La pretensión última es convertirse en el “(...) estándar de lo que constituye un intercambio de información efectivo”⁵⁴³, esto es, la información mínima necesaria que un Estado debe poder obtener y poner a disposición del resto de las Administraciones tributarias con la finalidad de conseguir un adecuado control tributario de las obligaciones referidas a las operaciones transnacionales⁵⁴⁴. Así, se espera que el Acuerdo constituya el modelo a seguir en la futura adopción de instrumentos legales en materia de intercambio de información, tal y como lo ha sido hasta el momento el MC OCDE, ya que la armonización es indispensable para lograr una mayor eficacia y efectividad en la cooperación administrativa internacional para hacer frente a la evasión o fraude fiscal, incluida la existencia de paraísos fiscales o

⁵⁴⁰ BARNARD, J., “Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy”, *op. cit.*, pág.10.

⁵⁴¹ En cuanto a las diversas características de los paraísos fiscales, *vid. Supra*, 4.1. Características de un paraíso fiscal, del Capítulo 2.

⁵⁴² SPENCER, D. E., “OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)”, *Journal of International Taxation*, vol. 13, núm. 10, 2002, pág. 34.

⁵⁴³ OCDE, *Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Fiscal*, OCDE, 2002, Introducción, párr. 6, pág. 3. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/37/54/37975122.pdf> (consultado el 7 de marzo de 2011).

⁵⁴⁴ GARCÍA PRATS, F. A., “Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global”, *op. cit.*, pág. 11.

regímenes fiscales preferentes⁵⁴⁵. Por otra parte, el número creciente de Estados involucrados puede asegurar que la aplicación de los principios consagrados en el MA OCDE no signifique la migración de las operaciones económicas a Estados que no intercambien información⁵⁴⁶.

En este sentido, la publicación del MA OCDE representa un gran avance en el área del intercambio internacional de información tributaria por diversas razones. En primer lugar, porque establece un marco de trabajo legal que regula expresamente unos niveles mínimos de cooperación exigibles, que se basan en las mejoras que se han alcanzado a lo largo de los años mediante la implementación práctica de lo establecido en el MC OCDE y en sus Comentarios⁵⁴⁷. En segundo lugar, porque permite implementar el intercambio de información sin que los Estados se vean obligados a celebrar un tratado tributario global o un CDI. Esto como resultado de que el acuerdo ha sido concebido y diseñado con carácter autónomo y diferenciado de los CDIs, ya que pretende fomentar el intercambio sin entrar en las cuestiones de doble imposición, cuestiones que generalmente no surgirán cuando se trata de territorios o jurisdicciones con una baja o nula imposición⁵⁴⁸. En tercer lugar, porque la versión multilateral del Acuerdo facilita las posibilidades de intercambio con un mayor número de Estados, en virtud de que permite que los países simplemente se adhieran al Acuerdo y decidan con qué países desean comprometerse, sin verse en la necesidad de llevar a cabo negociaciones bilaterales con cada uno de ellos⁵⁴⁹. Finalmente, porque las disposiciones del Acuerdo superan algunos obstáculos existentes en la regulación de la materia prevista en los instrumentos existentes hasta esa fecha, a saber, el requisito del interés nacional sobre la información del Estado requerido, así como la eliminación del secreto bancario como límites al intercambio⁵⁵⁰.

Hasta el momento el Acuerdo no solo ha alcanzado una gran importancia en el ámbito del proyecto de competencia fiscal nociva de la OCDE, sino que ha tenido grandes alcances en el

⁵⁴⁵ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, pág. 11.

⁵⁴⁶ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, pág. 57.

⁵⁴⁷ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, pág. 17.

⁵⁴⁸ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, pág. 7.

⁵⁴⁹ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *Canadian Tax Journal*, vol. 50, núm. 6, 2002, pág. 1888.

⁵⁵⁰ SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)", *op. cit.*, pág. 34.

ámbito de la cooperación internacional en la materia tributaria en general⁵⁵¹. Así, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE adoptó en 2004 las modificaciones pertinentes al art. 26 del MC OCDE para que este se encontrara en concordancia con los principios adoptados en el Acuerdo⁵⁵². Por otra parte, tras el gran impulso político recibido en los últimos años por parte de otras agrupaciones, como el G8 y el G20, la firma de acuerdos sobre intercambio de información de conformidad con el proyecto de la OCDE se ha potenciado. De conformidad con datos de la misma OCDE, hasta antes de la celebración de la Cumbre de Washington del G20, el 15 de noviembre de 2008, tan solo se habían concluido 44 acuerdos sobre intercambio de información. Entre esta cumbre de Washington y la siguiente prevista en Londres en abril de 2009, la firma de estos acuerdos recibió un nuevo empuje, así como la negociación de CDIs o protocolos a los CDIs existentes hasta la fecha que incorporaran el nuevo estándar sobre intercambio de información. En estos meses se firmaron 21 TIEAs/CDIs, pero fue entre la Cumbre de Londres y la celebrada en Pittsburgh en el mes de septiembre de ese mismo 2009 cuando se aceleró el proceso, con la firma de otros 164 acuerdos. Para finales de ese año otras 36 jurisdicciones habían firmado 200 TIEAs y modificado 118 CDIs. Desde 2009 hasta 2012, se han firmado más de 700 acuerdos sobre intercambio de información⁵⁵³.

En mayo de 2010 se firmó un Protocolo al Convenio OCDE/CE, que modifica el mismo de conformidad con los nuevos estándares internacionales sobre transparencia e intercambio de información. En esta dirección, y en línea también con las previsiones del G20, el Protocolo elimina el secreto bancario y la existencia del interés nacional sobre la información solicitada como obstáculos al intercambio de información, así como otros límites antes previstos⁵⁵⁴. Del mismo modo, la influencia del MA OCDE ha alcanzado el ámbito comunitario. Así, en marzo de 2011 se publicó la Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que viene a sustituir a la Directiva 77/799/CEE, que adopta los estándares del MA OCDE, además de ir más allá en la regulación de la cooperación administrativa.

⁵⁵¹ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *Australian Tax Review*, vol. 33, núm. 2, 2004, pág. 73.

⁵⁵² *Vid. Supra*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información, del Capítulo 2.

⁵⁵³ *Vid. OCDE, The Global Forum On Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Information Brief)*. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/43757434.pdf> (consultado el 2 de octubre de 2012).

⁵⁵⁴ Para consultar las modificaciones introducidas mediante el Protocolo, *vid. Supra*, 3.5. El Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa, del Capítulo 1.

1.2. EE.UU. Y LOS ACUERDOS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

1.2.1. Las estrategias estadounidenses de obtención de información tributaria.

El gobierno de EE.UU. ha venido considerando dos vías para adquirir la información del extranjero necesaria para poder aplicar su legislación tributaria. Por un lado, mediante el procedimiento de intercambio de información con otro Estado, previsto bien en un acuerdo sobre intercambio de información tributaria (*Tax Information Exchange Agreement*, en adelante TIEA), bien en una cláusula de un CDI celebrado con dicho país. Por otro lado, promulgando una serie de leyes diseñadas para obtener información directamente de entidades privadas, particularmente de instituciones financieras extranjeras, sin pasar por requerimientos a otros Estados⁵⁵⁵.

Dentro de esta segunda estrategia, en los últimos años EE.UU. se ha decantado por adoptar normas que le permitan obtener información de instituciones financieras extranjeras de forma automática. Así, mediante la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) pretende obtener información sobre personas, físicas o jurídicas, contribuyentes de dicho país y con cuentas financieras en el extranjero. Para ello sujeta a las instituciones financieras extranjeras y a otras entidades extranjeras, que inviertan sus fondos o los de sus clientes en EE.UU., a una retención del 30% de dicha inversión a menos que la institución acepte revelar información sobre tales contribuyentes al gobierno estadounidense⁵⁵⁶.

Sin embargo, la política prioritaria de los EE.UU. ha sido concluir el mayor número de acuerdos sobre intercambio de información posibles, lo cual ha dado lugar a una red de TIEAs cada vez mayor, que evidencia la preocupación por contar con la información necesaria para controlar los delitos de naturaleza tributaria y, en suma, aplicar eficientemente su legislación. La firma de estos acuerdos como instrumento preferente es reciente, y tiene dos claves, una con origen en Estados Unidos, otra con origen fuera de los mismos. Por una parte, la mayoría de los países con los cuales los EE.UU. ha celebrado un TIEA no cuentan

⁵⁵⁵ En cuanto a las diversas formas que el gobierno de EE.UU. ha implementado para obtener información tributaria ubicada en el extranjero, *vid.* MICHAELS, M. J. y O'DONELL, T. A., "The Death of Information Exchange Agreements? Part 1", *Journal of International Taxation*, vol. 13, núm. 8, 2002; MICHAELS, M. J. y O'DONELL, T. A., "The Death of Information Exchange Agreements? Part 2", *Journal of International Taxation*, vol. 20, núm. 4, 2009.

⁵⁵⁶ SPENCER, D., "Atmosphere is changing for exchange of information", *International Tax Review*, vol. 21, núm. 5, 2010, pág. 42.

con un CDI, al ver a este último como algo más restrictivo, ya que el objetivo de estos tratados es facilitar el comercio bilateral, al reducir o eliminar las retenciones en la fuente sobre determinado tipo de renta, y al eliminar o solucionar los casos de doble imposición jurídica internacional. En estas condiciones, en algunas ocasiones los países no desean concluir un CDI por diversas razones, ya sea porque no quieren reducir las tasas de retención sobre determinados ingresos por la pérdida de recaudación que puede generar, ya sea porque existen diferencias fundamentales en los sistemas fiscales de los países, que lo hacen imposible⁵⁵⁷.

En cuanto a las razones estadounidenses, por otra parte, uno de los factores más importantes que impulsó la celebración de este tipo de acuerdos fue la Ley sobre Recuperación Económica de la Cuenca del Caribe (*Caribbean Basin Recovery Act*). El objetivo de esta consiste en obtener la cooperación de ciertos países considerados paraísos fiscales mediante la concesión, a cambio, de ciertos beneficios fiscales. Es el caso, por ejemplo, de la posibilidad que los contribuyentes estadounidenses tienen a la hora de deducir gastos atribuibles a la asistencia a convenciones, reuniones de negocios o seminarios, celebrados en una jurisdicción con la que se haya suscrito un TIEA, sin estar sujeto a limitaciones adicionales generalmente aplicables a las deducciones por convenciones en el extranjero⁵⁵⁸.

Asimismo, como parte de estos beneficios, en 1984 se introdujeron reformas en la legislación tributaria interna que permitían que los países que concluyeran un TIEA con los EE.UU. pudieran crear o establecer sociedades de ventas extranjeras (*Foreign Sales Corporation – FSC-*)⁵⁵⁹. Igualmente, en 1986 se reformó el Código Tributario con objeto de permitir que

⁵⁵⁷ COLE, R. T. *et al.*, “Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)”, *Tax Management International Journal*, vol. 24, núm. 1, 1995, pág. 28.

⁵⁵⁸ COLE, R. T. *et al.*, “Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)”, *op. cit.*, págs. 26-27.

⁵⁵⁹ En 1984 se adoptó en la legislación tributaria de EE.UU. la figura de la FSC como un medio para que las sociedades estadounidenses obtuvieran una reducción en el impuesto sobre la renta generado por las ganancias obtenidas por exportaciones a través de una subsidiaria en el extranjero. La FSC debe constituirse conforme a la legislación de una jurisdicción fuera de EE.UU., y que sea un país con el que cuente con un TIEA (generalmente países de la cuenca del Caribe), un territorio de EE.UU. (excepto Puerto Rico o el Distrito de Columbia), o cualquier otro país con el que haya firmado un tratado fiscal. Esta sociedad deberá reunir ciertos requisitos en su proceso económico en lo relativo a sus ventas, así como en el monto de los costos directos incurridos en el extranjero. La utilización de este tipo de sociedades resulta beneficiosa para una sociedad estadounidense, en virtud de que la comisión de la sociedad extranjera será totalmente deducible a la hora de calcular los ingresos de la sociedad estadounidense, mientras que la sociedad extranjera pagará el impuesto estadounidense sobre una parte de la renta obtenida por la comisión. De este modo, ya que la comisión de la FSC no se grava en su totalidad, cuanto más grande sea la comisión pagada a la FSC, mayor será el beneficio fiscal que obtiene la sociedad estadounidense. En cuanto a los diversos requisitos sobre la constitución y operación de este tipo de sociedades, *vid.* MISEY, R. J., “An A-to-Z Guide to Implementing a Foreign Sales Corporation”, *The Tax Magazine*, vol. 78, núm. 2, 2000. Sin embargo, en 2000 y 2001, la Organización Mundial de Comercio determinó que la legislación sobre FSC constituía un subsidio ilegal y era contraria al Derecho internacional. *Vid.* ZAGARIS, B., “The procedural aspects of U.S. tax policy towards developing countries: Too many sticks and no carrots?”, *George Washington International Law*

ciertos países fueran considerados jurisdicciones en las que las instituciones financieras puertorriqueñas podían realizar cierto tipo de inversiones en fondos estadounidenses⁵⁶⁰.

Adicionalmente a estos incentivos, también se articularon medidas de penalización, previstas para aquellos países que rehusaran la firma de TIEAs. Es el caso particular del Servicio de Rentas Internas (*Internal Revenue Service*, IRS), que se encuentra autorizado para rechazar la aplicación de disposiciones sobre revocación para el pago de intereses a personas dentro de un determinado país, si determina que el intercambio de información con el mismo resulta insuficiente para prevenir la evasión de ingresos de fuente estadounidense obtenidos por contribuyentes estadounidenses⁵⁶¹.

Por último, el gobierno de EE.UU. también contaba con razones de política interna a la hora de dar preferencia a la celebración de un TIEA sobre un CDI, habida cuenta que aquel constituye un acuerdo ejecutivo y, por tanto, no requiere de la aprobación del Senado, algo no siempre sencillo de lograr en el juego de poderes del país⁵⁶².

De este modo, en 1984 EE.UU. concluyó su primer acuerdo sobre intercambio de información con Barbados, seguido de otros TIEAs celebrados tanto con países considerados paraísos fiscales, Antigua y Barbuda (6 de diciembre de 2000), Antillas Neerlandesas (17 de abril de 2002), Aruba (21 de noviembre de 2003), Bahamas (25 de enero de 2000), Guernsey (19 de septiembre de 2002), Islas Caimán (27 de noviembre de 2001), Islas Vírgenes Británicas (3 de abril de 2002), la Isla de Man (2 de octubre de 2002) y Jersey (4 de noviembre de 2002)⁵⁶³; como con otros países donde, no siendo en ningún caso considerados como paraísos fiscales, hay un interés por robustecer la obligación del intercambio, como es el caso de México (9 de noviembre de 1989)⁵⁶⁴.

Como ha sucedido en el campo de los tratados tributarios en materia de doble imposición, la redacción de los TIEAs suscritos por los EE.UU. ha ido evolucionando. Así, los acuerdos

Review, núm. 331, 2003. Disponible en http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5433/is_200301/ai_n21336789/pg_3/ (consultado el 2 de febrero de 2011).

⁵⁶⁰ COLE, R. T. *et al.*, "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", *op. cit.*, pág. 27.

⁵⁶¹ COLE, R. T. *et al.*, "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", *op. cit.*, pág. 27.

⁵⁶² SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A comparative analysis", *Tax Notes International*, vol. 28, núm.86, 2002, pág. 838.

⁵⁶³ KEEN, M. y LIGTHART, J. E., "Information Sharing and International Taxation: A Primer", *op. cit.*, pág. 92.

⁵⁶⁴ Para consultar los acuerdos sobre intercambio de información firmados por los países miembros de la OCDE hasta la fecha, *vid.* <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchangeoftaxinformationagreements.htm> (consultado el 20 de octubre de 2012).

más antiguos establecen cláusulas sobre intercambio de información más limitadas o generales⁵⁶⁵. Mientras que los más recientes son más detallados y exhaustivos, al asociar de manera más estrecha cooperación internacional y control de la evasión fiscal y de otros delitos, como el tráfico de drogas o el blanqueo de dinero⁵⁶⁶.

1.2.2. Características de los acuerdos celebrados por EE.UU.

El primer rasgo a destacar es que, debido a la influencia de la evolución de la regulación internacional de la materia en los últimos años, no hay homogeneidad en la redacción de los TIEAs celebrados por EE.UU. Esto a pesar de que la existencia de este tipo de acuerdos es relativamente reciente en comparación con otros programas sobre intercambio de información establecidos por los EE.UU. mediante las cláusulas previstas en sus CDIs.

Así, podemos distinguir tres generaciones de acuerdos. En la primera encontramos los TIEAs iniciales concluidos por EE.UU. con países como Barbados (1984) y Jamaica (1986), en el marco de la Ley sobre Recuperación Económica de la Cuenca del Caribe. Estos acuerdos se encuentran redactados de forma más general y carecen de algunas de las disposiciones presentes en los TIEAs más recientes. Por ejemplo, a diferencia de otros acuerdos firmados posteriormente, no establecen la obligación de los Estados de prestar asistencia ni para asegurar la correcta determinación y recaudación de impuestos, para la prevención del fraude y de la evasión fiscal, ni para el desarrollo de mejores fuentes de información en cuestiones tributarias⁵⁶⁷, así como tampoco definen lo que constituye información. Sin embargo, estos acuerdos establecen que las autoridades competentes de ambos Estados gozarán de las facultades necesarias para obtener y proporcionar información en poder de instituciones financieras, sin que los privilegios previstos en el Estado requerido puedan ser utilizados para rechazar una solicitud. Asimismo, se establece la obligación de los Estados de utilizar todos los medios legales y administrativos a su disposición para responder a una solicitud, procurando remitir la información en la forma solicitada, esto es, mediante declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales, en la medida que así lo permita su legislación. Finalmente, la información será tratada como confidencial, y no podrá ser

⁵⁶⁵ Vid. COLE, R. T. *et. al.*, "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", *op. cit.*, págs. 30-33. Este artículo contiene un análisis de las disposiciones previstas en los tratados más antiguos y aquellos más recientes, tanto con países relacionados con la Ley sobre Recuperación Económica de la Cuenca del Caribe como con otros países.

⁵⁶⁶ COLE, R. T. *et. al.*, "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", *op. cit.*, pág. 25.

⁵⁶⁷ Art. 1 del TIEA de EE.UU y Antigua y Barbuda; art. 1 del TIEA de EE.UU. y Antillas Neerlandesas.

remitida a un tercer Estado sin el consentimiento del Estado que proporcionó la información⁵⁶⁸.

En un segundo momento, encontramos algunos acuerdos firmados tanto en el marco de la Ley sobre Recuperación Económica de la Cuenca del Caribe, así con República Dominicana (15 de agosto de 1989), como fuera de la misma, celebrados con países con relaciones comerciales estrechas con EE.UU., siendo el caso más significativo el de México (9 de noviembre de 1989). Estos acuerdos cuentan con disposiciones más exhaustivas y específicas que los anteriores. En este sentido, además de establecer la obligación de los Estados de intercambiar información en los mismos términos descritos anteriormente, prevén otras modalidades de asistencia. Esto es, además del intercambio de información previa solicitud, se refieren al intercambio automático y al intercambio espontáneo, así como a la posibilidad de realizar inspecciones fiscales en el extranjero⁵⁶⁹. Asimismo, establecen la puesta en marcha de programas de implementación y de formación, como intercambios de *know-how* técnico, desarrollo de nuevas formas de auditoría, y estudios e identificación de nuevas áreas de incumplimiento⁵⁷⁰.

Una tercera categoría la conforman los TIEAs concluidos en torno y con posterioridad a la publicación del MA OCDE, en el marco por consiguiente del proyecto de competencia fiscal nociva, como los celebrados con las Islas Vírgenes Británicas, Antillas Neerlandesas o Guernsey. Estos acuerdos se acercan más a la forma y al contenido, como es obvio, del MA OCDE. El ámbito de aplicación de los TIEAs establece la obligación de los Estados contratantes de prestar asistencia mediante el intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la administración y aplicación de la legislación tributaria de los Estados, incluyendo aquella información que pueda ser pertinente en la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos comprendidos por el Acuerdo, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de cuestiones tributarias penales⁵⁷¹. En cuanto al ámbito subjetivo, los acuerdos establecen que se llevará a cabo el intercambio sin importar la residencia o nacionalidad de la persona a la que se refiera la información o la persona que detente la información⁵⁷².

⁵⁶⁸ COLE, R. T. *et al.*, "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", *op. cit.*, pág. 31.

⁵⁶⁹ Art. 4 del TIEA de EE.UU. y República Dominicana.

⁵⁷⁰ COLE, R. T. *et al.*, "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", *op. cit.*, págs. 31-32.

⁵⁷¹ SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A comparative analysis", *op. cit.*, pág. 828.

⁵⁷² Art. 2 del TIEA de EE.UU e Islas Caimán y art. 2 del TIEA de EE.UU e Islas Vírgenes Británicas.

Dentro de este último grupo cabe destacar la naturaleza unilateral de algunos acuerdos, como el celebrado con Bahamas, calificado por algunos autores como un mero acuerdo de suministro de información por parte de Bahamas, más que de intercambio de información⁵⁷³. En el mismo, tal vez debido a su naturaleza unilateral de *facto*, todas las solicitudes deben estar relacionadas con una obligación tributaria exigible a un contribuyente estadounidense y deben ser lo más específicas posibles. A diferencia de lo que ocurre con otros acuerdos, este únicamente resulta aplicable a los ciudadanos y residentes de EE.UU. En el caso de tratarse de no residentes, la autoridad competente de EE.UU. deberá certificar que la información es previsiblemente relevante o sustancial para la administración o aplicación de la ley federal tributaria de los EE.UU.⁵⁷⁴. Otra característica es que contiene una disposición que permite que los contribuyentes de EE.UU. puedan deducir aquellos gastos incurridos en convenciones, seminarios, o reuniones similares realizadas en Bahamas, del mismo modo que como si se hubieran realizado en los EE.UU.⁵⁷⁵. Además, el acuerdo firmado con Bahamas se centra en el estatus de paraíso fiscal y en la iniciativa de la OCDE, por lo que requiere la aprobación de los EE.UU. en cuanto a las normas relativas al conocimiento de clientes, situación regulada por el Código Tributario de dicho país en el supuesto de firmar un TIEA⁵⁷⁶.

Al igual que en el caso de Bahamas, SHADWICK considera que el acuerdo celebrado con las Islas Caimán reúne las características de un acuerdo unilateral, ya que de conformidad con su art. 3 comprende los impuestos sobre la renta federales, cuando se trata de un impuesto que las Islas Caimán no aplican por lo que únicamente se podrá implementar en relación con impuestos de EE.UU. y, por ende, el suministro de información se producirá solamente en dirección a EE.UU.⁵⁷⁷. De este modo, el intercambio de información previsto carece reciprocidad, siendo considerado como un mecanismo para la obtención de pruebas por parte de EE.UU.⁵⁷⁸.

Un segundo rasgo se refiere a la mecánica del intercambio de información. El proceso previsto por este tercer grupo de TIEAs firmados por EE.UU. se inicia cuando el Estado

⁵⁷³ SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A comparative analysis", *op. cit.*, pág. 827.

⁵⁷⁴ SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A comparative analysis", *op. cit.*, pág. 833.

⁵⁷⁵ SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A comparative analysis", *op. cit.*, pág. 829.

⁵⁷⁶ SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A comparative analysis", *op. cit.*, pág. 837.

⁵⁷⁷ SHADWICK, M., "The Cayman Islands and United States Tax Information Exchange Agreement - Is it a Sham or One-Sided?", *Tax Planning International Review*, vol. 29, núm. 3, 2002, pág. 3.

⁵⁷⁸ SHADWICK, M., "The Cayman Islands and United States Tax Information Exchange Agreement", *British Tax Review*, núm. 2, 2002, págs. 136-137.

requiriente presenta una solicitud, por escrito, al Estado requerido⁵⁷⁹. El Estado requerido deberá confirmar por escrito haber recibido la solicitud y deberá notificar la existencia de cualquier deficiencia en esta al otro Estado dentro de los 60 días siguientes a su recepción. El Estado requerido deberá llevar a cabo todas las acciones necesarias para proporcionar la información, aún si no necesita dicha información para sus propios fines tributarios; o, en su caso, sin importar que la conducta investigada sea considerada o no un delito de conformidad con su legislación, de haber ocurrido el acto en su territorio. En la medida en que así lo permita su legislación interna, el Estado requerido deberá suministrar la información en forma de declaración de testigos o copias autenticadas de documentos originales. Y, llegado el caso, el Estado requerido deberá notificar al otro Estado si no es capaz de obtener la información solicitada en un periodo razonable, si encontró obstáculos para su obtención, o si se niega a proporcionar la información⁵⁸⁰.

Por lo que respecta a la solicitud de información, esta deberá reunir ciertos elementos, a saber: la identidad del contribuyente bajo investigación, la naturaleza y tipo de información solicitada, y el objetivo tributario perseguido. Asimismo, en algunos casos (como en el acuerdo firmado con las Islas Vírgenes Británicas), se requiere una descripción de la evidencia o prueba específica, de la información u otra asistencia requerida, así como del período de tiempo cubierto por la solicitud. Igualmente, la parte requirente deberá señalar las causas razonables por las que considera que la información solicitada puede resultar pertinente y se encuentra presente en el territorio del Estado requerido o en la posesión o control de una persona sujeta a su jurisdicción, y la posible ubicación de la información⁵⁸¹. Finalmente, el Estado requirente deberá proporcionar el nombre y la dirección, en la medida de lo posible, de cualquier persona que crea que posea o controle la información solicitada, así como una declaración señalando que la solicitud se encuentra conforme a su legislación y práctica administrativa y podría obtener la misma bajo circunstancias similares⁵⁸².

Un tercer rasgo se refiere a que, además del intercambio de información, los acuerdos celebrados por EE.UU. establecen la posibilidad de la presencia de funcionarios en el extranjero. Así, en la medida que lo permita la legislación del Estado requerido, este podrá

⁵⁷⁹ Como excepción, el acuerdo celebrado con las Islas Caimán (en su art. 5.1) no establece expresamente que la solicitud sea por escrito.

⁵⁸⁰ SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A Comparative Analysis", *op. cit.*, pág. 832.

⁵⁸¹ SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A Comparative Analysis", *op. cit.*, págs. 832-833.

⁵⁸² SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A Comparative Analysis", *op. cit.*, págs. 832-833.

autorizar que funcionarios del otro Estado entrevisten a personas y examinen documentos cuando exista el consentimiento, por escrito, de las personas involucradas. Para poder entrar en el territorio extranjero, el Estado requerido deberá notificar al otro Estado el lugar y hora de la reunión con dichas personas. En el caso de que no exista el consentimiento, las entrevistas las llevará a cabo las autoridades del Estado requerido. En ese caso, el Estado requerido puede permitir la presencia de los funcionarios del otro Estado en las investigaciones realizadas en su territorio⁵⁸³.

En cuarto lugar, y a diferencia de lo dispuesto por el MA OCDE, en muchos de los TIEAs celebrados por EE.UU. se establece que la parte requirente se hará cargo de los gastos incurridos por la parte requerida durante el cumplimiento de las solicitudes presentadas conforme al acuerdo. En algunas ocasiones, se prevé que si el cumplimiento de las obligaciones establecidas por el acuerdo origina dificultades excesivas para cualquiera de los Estados, en virtud del número o complejidad de las solicitudes, las autoridades competentes podrán consultarse para resolver esta cuestión conforme al procedimiento de acuerdo mutuo⁵⁸⁴. Algunos autores consideran que de no existir esta cláusula, los pequeños Estados caribeños podrían elegir no concluir un acuerdo con EE.UU por razones prácticas⁵⁸⁵.

Por último, en cuanto a los derechos de los contribuyentes, algunos TIEAs establecen una disposición por la que el acuerdo no afectará a los derechos y salvaguardas de las personas conforme a la legislación o la práctica administrativa del Estado requerido, siempre y en la medida que estos no sean tan gravosos o que consuman tanto tiempo que se conviertan en impedimentos para acceder a la información⁵⁸⁶. En esta materia, por lo demás, la legislación estadounidense no prevé ningún tipo de notificación obligatoria a los contribuyentes involucrados en un intercambio de información tributaria entre Estados, salvo en el caso de que se utilicen medios coactivos para obtener la información de terceros⁵⁸⁷.

⁵⁸³ SHARP, W. M. *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A Comparative Analysis", *op. cit.*, pág. 834.

⁵⁸⁴ Art. 10 del TIEA de EE.UU y las Islas Vírgenes Británicas.

⁵⁸⁵ SHARP, W. M., *et al.*, "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A Comparative Analysis", *op. cit.*, pág. 836.

⁵⁸⁶ Art. 9 del TIEA de EE.UU y las Islas Vírgenes Británicas.

⁵⁸⁷ ZAGARIS, B., "Selected Aspects of U.S. International Exchange of Tax Information", *Tax Notes International*, vol. 18, núm. 17, 1999, pág. 1725.

1.3. LAS VENTAJAS DE UN ACUERDO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA.

Hoy en día, no queda duda de la importancia que tiene el que las Administraciones tributarias cuenten con los medios que permitan el acceso a información sobre sus contribuyentes que se encuentra localizada en el extranjero. Así, resulta de gran interés para la mayoría de los Estados formalizar la capacidad para obtener dicha información de otros países mediante una serie de instrumentos legales que impliquen cierta obligatoriedad. Al respecto, además de los TIEAs, destaca la relevancia de los CDIs en la materia.

El intercambio de información entre Estados atiende tres finalidades para las Administraciones tributarias. Primero, la información que se recibe del Estado requerido se utiliza para comprobar los hechos en relación con la renta y el patrimonio en el otro Estado contratante. Segundo, esta información puede auxiliar a dicho Estado en la administración o la aplicación de su normativa interna. Finalmente, la función más importante del intercambio de información es su papel como un mecanismo que permite a las autoridades tributarias de un país solicitar la cooperación de otros gobiernos a la hora de ejecutar su legislación tributaria⁵⁸⁸.

En este contexto, la primera línea de cooperación fue la introducción del intercambio de información en CDIs. Sin embargo, las limitaciones inherentes al intercambio de información entre Administraciones tributarias sin que exista un instrumento legal exclusivo que lo articule, o conforme a lo dispuesto por una cláusula contenida en un CDI, han demostrado la conveniencia de la firma de acuerdos *ad hoc* en la materia⁵⁸⁹. El principal objetivo del intercambio de información previsto por un CDI es la aplicación de dicho convenio. Si dicha forma de asistencia se utiliza en la lucha contra la evasión y elusión fiscales, viene condicionado por una serie de limitaciones que pueden eliminar su efectividad para dicho objetivo⁵⁹⁰. La mayoría de los CDIs se encuentran redactados conforme a lo dispuesto por el MC OCDE, por lo que contienen los mismos límites al intercambio previstos en el mismo. Así, conforme al MC OCDE vigente hasta antes de 2005, existe la posibilidad de que un Estado rehúse el intercambio si la información solicitada no se encuentra en sus archivos y no

⁵⁸⁸ ANAMOURLIS, T. y NETHERCOTT, L., "An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy", *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, núm. 12, 2009, pág. 617.

⁵⁸⁹ PITA, C., "Exchange of information between the Tax Administrations", *op. cit.*, pág. 295.

⁵⁹⁰ PITA, C., "The Exchange of Tax Information", *op. cit.*, pág. 13.

tiene ningún interés en esta para sus propios efectos tributarios. Asimismo, otro de los mayores obstáculos al intercambio de información era el obtener información protegida por el secreto bancario previsto en la legislación interna del Estado requerido. La inadecuada regulación del art. 26 MC OCDE antes del cambio de 2005 se refleja en la firma de TIEAs por países que ya cuentan con una gran red de CDIs⁵⁹¹.

Paradójicamente, uno de los principales obstáculos al intercambio ha sido precisamente su gran dependencia del desarrollo de una red de CDIs. Esto es comprensible si tenemos en cuenta que hay países que generalmente no concluyen este tipo de tratados, e incluso en caso de hacerlo, no participan en el proceso de intercambio de información, ya sea porque utilizan su opacidad como una ventaja competitiva, ya sea porque no aplican impuestos directos de importancia y, por ende, son ajenos al problema de la doble imposición internacional⁵⁹². Esta situación, que ha sido analizada por la OCDE en su proyecto de competencia fiscal nociva, enfocado en los denominados paraísos fiscales y en los regímenes fiscales preferentes perniciosos, ha impulsado el recurso a la firma de acuerdos independientes sobre intercambio de información como otro instrumento de control de la evasión y elusión fiscales.

Los TIEAs son acuerdos internacionales a través de los cuales dos Estados se comprometen a prestarse asistencia en la forma de intercambio de información en materia fiscal. El objetivo principal de estos acuerdos es establecer un cauce legal para que sus correspondientes Administraciones tributarias puedan intercambiar la información necesaria para el cumplimiento de la normativa interna relativa a los impuestos comprendidos por el acuerdo. Asimismo, sirven para promover la cooperación internacional y las relaciones administrativas, así como para reforzar la seguridad jurídica de las relaciones internacionales⁵⁹³.

Por otra parte, en algunas ocasiones los Estados recurren a acuerdos administrativos sobre intercambio de información, que no gozan de la categoría de tratados, para profundizar o sistematizar algunos aspectos del intercambio de información previsto por un CDI en vigor. Como sucede en el caso de los acuerdos negociados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España con autoridades de Portugal y Francia, mediante los cuales se detallan

⁵⁹¹ PITA, C., "The Exchange of Tax Information", *op. cit.*, pág. 14.

⁵⁹² MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, págs. 1882-1883.

⁵⁹³ MARTÍN MORATA, B., "Los acuerdos de intercambio de información", *op. cit.*, págs. 110 y 112.

los ingresos y operaciones que van a ser objeto del intercambio espontáneo y automático, y se establecen las bases para llevar a cabo otras medidas de asistencia⁵⁹⁴.

Dentro de las ventajas que puede suponer la firma de este tipo de acuerdos para aquellos países considerados paraísos fiscales, se encuentra el efecto estratégico que puede tener sobre los tipos impositivos. Esto es, el intercambio de información permite que los Estados mantengan sus niveles de imposición sobre la renta ya que existirá un menor atractivo en la deslocalización de ingresos hacia países que intercambien información. Asimismo, los Estados comprometidos con el intercambio de información, por una parte, podrán gozar de los beneficios derivados de la reputación obtenida a través de la adopción de estándares internacionales en la materia y, por otra parte, evitan la aplicación de contramedidas unilaterales o colectivas. Además, en algunas ocasiones, los Estados interesados en obtener la cooperación de otro Estado pueden, a su vez, otorgar ciertas ventajas o compensaciones, como en el caso de los EE.UU. Así, se hace depender el otorgamiento o aplicación de programas de ayuda financiera o determinadas medidas fiscales a la firma de un TIEA o un CDI. Además, hay que tener en cuenta que la firma de un CDI significa la reducción de retenciones en la fuente sobre operaciones transfronterizas entre los Estados, con lo cual los operadores económicos se ubican en una situación más ventajosa, y los Estados pueden compensar la pérdida recaudatoria que esto supone mediante la reducción del fraude y evasión fiscal derivada del intercambio de información⁵⁹⁵.

Por otra parte, estos acuerdos pueden resultar más eficaces y operativos que los CDIs por diversas razones. En primer lugar, porque los objetivos que persigue un TIEA son distintos a los de un CDI, por lo que a un Estado puede interesarle concluir uno y no el otro. En efecto, el objetivo que persigue un CDI es facilitar las relaciones económicas entre dos Estados, mediante la eliminación de la doble imposición jurídica y la reducción o supresión de las retenciones en la fuente sobre determinados tipos de renta. Sin embargo, en algunas ocasiones los países no desean concluir este tipo de acuerdos por diversas razones, ya sea porque no quieren perder la recaudación que puede significar la reducción de las tasas de retención sobre determinados ingresos, ya sea por diferencias fundamentales en los sistemas

⁵⁹⁴ ESCALONA RUÍZ, M. A., "Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua", *Cuadernos de Formación de la Escuela de la Hacienda Pública*, IEF, vol. 11/2010, núm. 29/10, 2010, págs. 82-83. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/11_2010/29_10.pdf (consultado el 7 de abril de 2011).

⁵⁹⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, págs. 1246-1247.

fiscales de los países que lo hacen imposible⁵⁹⁶. En este último supuesto podemos encontrar a aquellas jurisdicciones en las que no se aplican impuestos directos o los países con un sistema de imposición territorial.

En segundo lugar porque, como señala PITA, la utilización de un único instrumento para alcanzar dos objetivos distintos introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de uno de ellos⁵⁹⁷. De este modo, resulta difícil resolver en una simple cláusula todos los factores involucrados en la implementación del intercambio de información entre dos Estados, como las diferencias existentes en la legislación tributaria o práctica administrativa, las posibilidades materiales del intercambio, e incluso el grado de desarrollo de los países involucrados. En esta tesitura, el principio de reciprocidad (legal y material), recogido por los CDIs, puede ser inadecuado y poco práctico a la hora del intercambio de información, particularmente en lo relativo a la reciprocidad material o de hecho, tratándose de dos Estados entre los que existe una gran diferencia en el desarrollo de su Administración tributaria⁵⁹⁸. En contraste, la negociación de un TIEA podría otorgar a los Estados contratantes una mayor libertad a la hora de establecer la regulación del intercambio necesaria para tomar en consideración la totalidad de los factores que dictan su relación bilateral, así como para precisar el alcance de los compromisos adquiridos⁵⁹⁹. Por ejemplo, en los TIEAs firmados por EE.UU. con algunos países del Caribe, se establece el reparto de costos a cargo del Estado requirente, considerando factores como la dirección del flujo de la información, o la menor capacidad administrativa y económica de los Estados con los que se concluyó el TIEA, entre otros.

En otras ocasiones, el objetivo de los acuerdos bilaterales sobre intercambio de información puede ser el reforzamiento de las disposiciones sobre la materia de los CDIs ya existentes, en virtud de que la negociación de un acuerdo distinto puede ser menos gravosa que reabrir negociaciones para modificar dicho CDI. Estos acuerdos generalmente proporcionan programas de intercambio estructurados especificando el tipo de información que se

⁵⁹⁶ COLE, R. T. *et al.*, "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", *op. cit.*, pág. 28.

⁵⁹⁷ PITA, C., "Exchange of information between the Tax Administrations", *op. cit.*, pág. 298.

⁵⁹⁸ PITA, C., "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional", *op. cit.*, págs. 18-19.

⁵⁹⁹ PITA, C., "The Exchange of Tax Information", *op. cit.*, pág. 21.

intercambiará, el uso de información en investigaciones criminales y la distribución de costos⁶⁰⁰.

En tercer lugar, porque los TIEAs pueden tener un ámbito de aplicación más amplio. Así, por una parte, pueden ir más allá del mero intercambio de información. Por ejemplo, estableciendo la asistencia administrativa recíproca para el control de obligaciones fiscales⁶⁰¹. Por otra parte, el ámbito objetivo de estos acuerdos puede ser más amplio que el previsto en los CDIs debido a que los impuestos generalmente cubiertos por estos últimos son aquellos donde se presentan problemas de doble imposición, lo que podría limitar el intercambio de información a los mismos.

Finalmente, en cuarto lugar, porque estos acuerdos suelen encuadrarse en el Derecho internacional en lo que se denominan acuerdos simplificados, que se caracterizan por un procedimiento más sencillo para su celebración. La celebración de este tipo de acuerdos suele responder a los complejos procedimientos constitucionales de algunos Estados para celebrar tratados, o por razones de mera conveniencia cuando se trata de acuerdos de carácter puramente administrativo o técnico⁶⁰². Así, los acuerdos simplificados sobre intercambio de información normalmente no necesitan ser ratificados o aprobados por los legislativos nacionales, ya que buscan regular o desarrollar las atribuciones o facultades de la administración, incluidos los aspectos operativos, ya establecidas en un acuerdo, convenio o tratado vigente⁶⁰³.

2. EL ACUERDO MODELO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE.

Como hemos visto, con la publicación del Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, la OCDE da un paso más en su proyecto para eliminar la competencia fiscal nociva, proporcionando el vehículo mediante el cual los paraísos fiscales cooperativos pueden hacer efectivo su compromiso con los estándares de intercambio

⁶⁰⁰ KEEN, M. y LIGTHART, J. E., "Information Sharing and International Taxation: A Primer", *op. cit.*, pág. 92.

⁶⁰¹ PITA, C., "Exchange of information between the Tax Administrations", *op. cit.*, pág. 295.

⁶⁰² SORENSEN, M., *Manual de Derecho Internacional Público*, Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1973, pág. 157.

⁶⁰³ PITA, C., "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional", *op. cit.*, pág. 21.

efectivo de información y de transparencia de la organización. Asimismo, denota el esfuerzo de esta en hacer del proyecto un proceso dialogado, lo cual para BARNARD hace del Acuerdo un instrumento muy equilibrado y refinado, en virtud de la participación directa y activa de las jurisdicciones involucradas⁶⁰⁴. No obstante, conviene tener en cuenta que este Acuerdo constituye el estándar mínimo del intercambio de información, dejando la puerta abierta a la utilización de otros medios, como los CDIs o el Convenio OCDE/CE⁶⁰⁵. En este sentido, el art. 12 del Acuerdo establece expresamente la compatibilidad del mismo con cualquier otro instrumento internacional que se considere adecuado para obtener la información necesaria⁶⁰⁶. De este modo, el MA OCDE se inscribe en una tendencia hacia la complementariedad entre mecanismos, algo que se aprecia igualmente, por citar un caso destacado, en el Convenio OCDE/CE, que prevé que la asistencia prevista no se verá limitada por la contenida en otros instrumentos jurídicos y, en todo caso, se aplicará la disposición que contemple la obligación más amplia⁶⁰⁷.

De este modo, la OCDE contempla una red de intercambio de información en dos niveles. Por un lado, el intercambio de información entre sus Estados miembros, conforme al MC OCDE que establece un marco de trabajo para el intercambio tanto automático como previa solicitud, o incluso espontáneo; si bien con el problema de que en el momento de la publicación del Acuerdo, el MC OCDE no preveía la supresión del secreto bancario. Por otro lado, el intercambio de información con paraísos fiscales cooperativos conforme al marco de trabajo de noviembre de 2000 y al MA OCDE, que únicamente prevén el intercambio previa solicitud⁶⁰⁸. De esta manera, cumple con el objetivo de desbloquear la opacidad de algunos Estados frente a terceros en cuanto a la revelación de información en materia tributaria⁶⁰⁹, a costa de adoptar en el MA OCDE un estándar menos integral y riguroso que el que se contempla en el MC OCDE⁶¹⁰.

⁶⁰⁴ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, pág.13.

⁶⁰⁵ SPENCER, D.A., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)", *op. cit.*, pág. 34.

⁶⁰⁶ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, pág. 19.

⁶⁰⁷ Art. 27.1 Convenio OCDE/CE: "Las posibilidades de asistencia previstas en el presente Convenio no limitarán las contenidas en los convenios internacionales u otros acuerdos que existan o puedan existir entre las Partes interesadas u otros instrumentos que se refieran a la cooperación en materia tributaria, ni se verán limitadas por ellas".

⁶⁰⁸ *Vid. Supra*, 6.1.2. La identificación de los paraísos fiscales y de los regímenes preferenciales nocivos del Capítulo 2.

⁶⁰⁹ GARCÍA PRATS, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *op. cit.*, pág. 11.

⁶¹⁰ SPENCER, D.A., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part II)", *Journal of International Taxation*, vol. 13, núm. 11, 2002, pág. 15.

2.1. NATURALEZA JURÍDICA.

Lo primero que cabe destacar es que el MA OCDE no constituye un instrumento vinculante. Se trata de dos modelos de convenio, uno diseñado para su utilización como referencia en la negociación de acuerdos bilaterales, y otro para un acuerdo multilateral, que responden a los compromisos adoptados por la OCDE y por las jurisdicciones cooperativas en el marco del proyecto de competencia fiscal nociva⁶¹¹. Sin embargo, a pesar de venir siendo considerado como un instrumento de *soft-law*, representa y articula las obligaciones mínimas que deben cumplir dichos países en el marco de dicho proyecto, y ha servido de base a las sucesivas modificaciones a los instrumentos normativos más importantes en la materia, como el art. 26 del MC OCDE⁶¹².

Este Modelo de Acuerdo, susceptible de ser modificado durante las negociaciones entre los Estados contratantes, pretende establecer el estándar de lo que constituye un intercambio de información efectivo, esto es, servir de base para el intercambio de información tributaria relevante para la aplicación y ejecución de la legislación fiscal de los Estados contratantes⁶¹³. Como sucede con el MC OCDE y el MC ONU, la importancia de este Modelo radica en los Comentarios que lo acompañan, los cuales proporcionan una explicación detallada de la intención de cada cláusula, con el fin evidente de reducir potenciales conflictos de interpretación entre las partes⁶¹⁴. En este sentido, como sucede con el MC OCDE, los Comentarios tienen un valor jurídico interpretativo en el ámbito internacional de los acuerdos suscritos por los Estados, sin necesidad de que exista una remisión expresa en los mismos⁶¹⁵.

2.2. VERSIONES MULTILATERAL Y BILATERAL.

El MA OCDE contiene tres partes. La primera consiste en una introducción general, en la que se establecen los conceptos básicos y se explica el contexto que dio origen al Acuerdo. La

⁶¹¹ SPENCER, D. E., "Tax Information Exchange and Bank Secrecy (Part 2)", *Journal of International Taxation*, vol. 16, núm. 3, 2005, pág. 27.

⁶¹² CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1218.

⁶¹³ GARCÍA PRATS, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *op. cit.*, pág. 12.

⁶¹⁴ LULLO, M., "Tax Treaties. Improving the Exchange of Information – A U.S. Perspective", *Tax Tribune*, núm. 9, 2001, pág. 24.

⁶¹⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P., "Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional", en SERRANO ANTÓN, F. (Coord.), *Fiscalidad Internacional*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 133.

segunda contiene la parte medular del Acuerdo. Finalmente, la tercera parte la forman los Comentarios detallados a cada artículo. El estatus de estos Comentarios es comparable al que gozan los Comentarios al MC OCDE⁶¹⁶.

Si nos detenemos brevemente en el estatus de los Comentarios, hay que tener en cuenta que el MC OCDE y sus Comentarios constituyen una importante fuente interpretativa para los CDIs suscritos por sus Estados miembros. Siguiendo a VOGEL, el fundamento para este carácter se encuentra en la obligación que asumen los mismos de atenerse tanto al Modelo como a sus Comentarios como miembros de la organización. Con ello se puede considerar que, de forma general, cuando estos Estados firman un CDI sus disposiciones tendrán el mismo alcance y contenido que las establecidas en el MC OCDE, a menos que los Estados contratantes hayan presentado reservas u observaciones al Modelo, que existan razones que impidan utilizarlo (por ejemplo peculiaridades en la legislación interna), o que haya disparidades en la redacción. Al respecto, se considera que cuando el texto adoptado en el CDI sea idéntico al contenido en el MC OCDE no quedará duda de la aplicación del mismo⁶¹⁷. Por otra parte, cuando no sea exactamente el mismo pero la redacción permita una interpretación coherente con el Modelo, o cuando la cláusula sea igual pero una disposición relacionada pueda conducir a una interpretación distinta, se presume que se puede aplicar una interpretación en la línea de la contenida en el MC OCDE. Sin embargo, si la redacción de la cláusula difiere y el contexto sugiere una interpretación distinta, entonces no se podrán utilizar los Comentarios como una referencia interpretativa. Por el contrario, en el supuesto de tratados suscritos por Estados no miembros de la OCDE, tan solo se puede asumir que las partes pretendían darle el significado y alcance del MC OCDE cuando el texto de la cláusula coincida con la del modelo y el contexto no sugiera lo contrario⁶¹⁸.

Retomando el análisis del MA OCDE, durante su creación uno de los debates críticos tuvo que ver con la determinación de si debía desarrollarse un instrumento multilateral o uno bilateral. Finalmente, varias son las razones que llevaron a dotar al Acuerdo de un carácter

⁶¹⁶ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, pág. 11.

⁶¹⁷ La interpretación de los CDIs se llevará a cabo con base en el Modelo vigente en el momento en que se concluyó el convenio en cuestión. Al respecto, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE recomienda que, en la medida de lo posible, se utilicen los Comentarios de las versiones más recientes del MC OCDE, ya que en muchas ocasiones las modificaciones realizadas únicamente pretenden aclarar, y no modificar, el sentido de los artículos. Por el contrario, no resultan aplicables cuando se trata de verdaderas modificaciones de los artículos y de los Comentarios. Introducción, párrafos 33-36, págs. I-10 y 11 del MC OCDE 2010. Para más detalle sobre este tema, *Vid. Supra*, Ref. 80.

⁶¹⁸ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, págs. 45-46.

bifronte. Por una parte, a favor de un acuerdo multilateral jugó el gran número de países y jurisdicciones involucradas en el proyecto de competencia fiscal nociva de la OCDE, por lo que se consideró que elaborar un acuerdo multilateral resultaba más adecuado dado el número de acuerdos bilaterales que serían necesarios. Por otra parte, para poder establecer un marco de juego equilibrado⁶¹⁹, las ventajas de un acuerdo multilateral son mayores. Asimismo, un acuerdo multilateral ofrece a los Estados miembros de la OCDE más pequeños una mayor protección en contra de acciones unilaterales por parte de los más grandes. Otra ventaja que supone la adopción de un instrumento multilateral es que pone freno a interpretaciones divergentes de los Estados, evitando que la disparidad en la normativa interna y su interpretación constituyan un obstáculo al intercambio de información⁶²⁰. Sin embargo, también se encontraron desventajas a un acuerdo multilateral. En particular la complejidad de llegar a un consenso con un número grande de participantes, frente a la relativa simplicidad a la hora de alcanzar compromisos en versiones bilaterales. De este modo, la solución adoptada fue la redacción de una combinación de ambas: un modelo de acuerdo bilateral y un acuerdo multilateral casi idénticos⁶²¹.

Por otra parte, mientras que la versión bilateral del MA OCDE sigue las líneas de un tratado clásico entre dos Estados, la versión multilateral se distingue de un convenio multilateral tradicional por su carácter selectivo, ya que pretende establecer un “(...) conjunto integrado de convenios bilaterales”⁶²², en el que los países parte solo están obligados entre sí, en la medida en que así lo determinen⁶²³. De este modo, un Estado contratante solo se compromete con aquellos países que elige, identificándolos en su instrumento de ratificación, aprobación o aceptación, y no con todos aquellos que de una manera u otra tomarán parte en el Convenio. Asimismo, el Acuerdo multilateral no incluye una cláusula de modificación, por lo que si dos Estados desean modificar su relación no precisan para ello de cambios a nivel multilateral sino que pueden hacerlo automáticamente dentro del ámbito de un acuerdo bilateral⁶²⁴.

⁶¹⁹ *Vid. Supra*, 6.1.3. La implementación de un marco de juego equilibrado (global level playing field) del Capítulo 2.

⁶²⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, *op. cit.*, pág. 70.

⁶²¹ BARNARD, J., “Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy”, *op. cit.*, págs. 10-11.

⁶²² Introducción del MA OCDE, párr. 5, pág. 2.

⁶²³ KEEN, M. y LIGTHART, J. E., “Information Sharing and International Taxation: A Primer”, *op. cit.*, pág. 102.

⁶²⁴ BARNARD, J., “Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy”, *op. cit.*, págs. 10-11.

2.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL MA OCDE.

2.3.1. Ámbito objetivo.

El objetivo del MA OCDE es asegurar la prestación de asistencia entre Estados en la forma de intercambio de información, sin que influya el factor de la doble imposición. Así, establece el intercambio de la información que sea de interés previsible para la administración y la aplicación de la legislación interna de los Estados relativa a los impuestos comprendidos en el Acuerdo. En consecuencia, los Estados podrán solicitar la información necesaria para la liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y ejecución de créditos fiscales, así como la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria⁶²⁵. De este modo, los Estados contratantes intercambiarán información siempre que la solicitud cumpla con dos criterios: el interés previsible y la cobertura de los impuestos⁶²⁶.

Al respecto conviene recordar la importancia que la delimitación del ámbito de aplicación objetivo tiene para un instrumento de este tipo, pues nos permite precisar qué intercambios de información se encuentran amparados por el Acuerdo, lo que resulta de gran relevancia a la hora de determinar la obligación de los Estados de responder a una solicitud de información, así como la aplicación de las demás normas del Acuerdo, en particular las relativas a su uso y confidencialidad. Así, cuando concurren todos los presupuestos objetivos, subjetivos y temporales establecidos, regulados por el instrumento normativo conforme al cual se lleva a cabo el intercambio de información, se genera la obligación correlativa del Estado requerido de obtener y transmitir los datos solicitados. De este modo, en caso de incumplimiento el Estado incurrirá en responsabilidad internacional, lo cual podrá resultar en la suspensión o terminación del Acuerdo, de conformidad con lo dispuesto por el art. 60 de la Convención de Viena⁶²⁷. En caso contrario, cuando la solicitud de información no reúna los criterios

⁶²⁵ Art. 1 del MA OCDE.

⁶²⁶ VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *European Taxation*, vol. 42, núm. 9, 2002, pág. 395.

⁶²⁷ El art. 60 (Terminación de un tratado o suspensión de su aplicación como consecuencia de su violación) de la Convención de Viena establece:

"1. Una violación grave de un tratado bilateral por una de las partes facultará a la otra parte para alegar la violación como causa para dar por terminado el tratado o para suspender su aplicación total o parcialmente.

2. Una violación grave de un tratado multilateral por una de las partes facultará:

a) a las otras partes, procediendo por acuerdo unánime, para suspender la aplicación del tratado total o parcialmente o darlo por terminado:

i) en las relaciones entre ellas y el Estado o la organización internacional autor de la violación, o
ii) entre todas las partes;

objetivos delimitados por el Acuerdo, nos encontramos ante un intercambio no autorizado por el mismo, en cuyo caso el Estado requerido podrá realizar una cesión unilateral de los datos de conformidad con lo dispuesto por su legislación interna, sin que esté amparado por el Acuerdo⁶²⁸. En el caso de que dicha transmisión no se encuentre autorizada por la legislación interna del Estado, esta puede resultar en la vulneración del secreto fiscal y en las consecuentes sanciones administrativas y penales, y el contribuyente afectado podría exigir responsabilidad patrimonial a la Administración tributaria si sufre un daño antijurídico. Por otra parte, CALDERÓN CARRERO distingue estos intercambios no autorizados respecto de los discrecionales, que se dan cuando una solicitud de información reúne todas las condiciones previstas por el CDI o instrumento legal, pero al mismo tiempo existe un elemento que excluye su obligatoriedad, lo cual no impide que el intercambio de información se realice en el marco del convenio⁶²⁹.

Así, el MA OCDE establece la obligación de intercambiar información de los Estados, excepto en el caso de que se encuentren ante las limitaciones explícitamente contempladas por el mismo. Dicha obligación, en el supuesto de que la información solicitada no se encuentre en poder de las autoridades del Estado requerido o en sus archivos, lleva a que estas deban utilizar los procedimientos administrativos o judiciales que tengan a su alcance de conformidad con su legislación interna⁶³⁰. Así, el Estado requerido deberá iniciar una inspección o comprobación para poder obtener dichos datos (principio de autonomía procedimental nacional)⁶³¹. A diferencia de lo previsto en las versiones anteriores al MC OCDE 2005, el Acuerdo aclara que la obligación de obtener la información del Estado

b) a una parte especialmente perjudicada por la violación, para alegar esta como causa para suspender la aplicación del tratado total o parcialmente en las relaciones entre ella y el Estado o la organización internacional autor de la violación;
c) a cualquier parte, que no sea el Estado o la organización internacional autor de la violación, para alegar la violación como causa para suspender la aplicación del tratado total o parcialmente con respecto a sí misma, si el tratado es de tal índole que una violación grave de sus disposiciones por una parte modifica radicalmente la situación de cada parte con respecto a la ejecución ulterior de sus obligaciones en virtud del tratado.

3. Para los efectos del presente artículo, constituirán violación grave de un tratado:

- a) un rechazo del tratado no admitido por la presente Convención; o
- b) la violación de una disposición esencial para la consecución del objeto o del fin del tratado.

4. Los precedentes párrafos se entenderán sin perjuicio de las disposiciones del tratado aplicables en caso de violación.

5. Lo previsto en los párrafos 1 y 3 no se aplicará a las disposiciones relativas a la protección de la persona humana contenidas en tratados de carácter humanitario, en particular a las disposiciones que prohíben toda forma de represalias con respecto a las personas protegidas por tales tratados”.

⁶²⁸ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de la OCDE”, *op. cit.*, pág. 10.

⁶²⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”, *op. cit.*, pág. 1275.

⁶³⁰ Art. 4.1, inciso I), del MA OCDE.

⁶³¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”, *op. cit.*, pág. 1270.

requerido subsiste aún en el caso de que este no requiera dichos datos para sus propios fines tributarios.

En esta tesitura, una cuestión clave es la definición del término información. El art. 4.1, inciso m), del MA OCDE la define como “(...) todo dato, declaración o documento con independencia de su naturaleza”. Al respecto, los Comentarios al MA OCDE establecen que el término documento es ilustrativo, puesto que la información puede presentarse en cualquier formato, ya sea en papel o en soportes electrónicos⁶³². El término deberá interpretarse de la forma más amplia posible, con lo cual puede aludir tanto a cuestiones de hecho como de derecho, relativas a una persona o a un conjunto de personas, pudiendo abarcar temas de contenido, de representación, de identidad y de propiedad⁶³³. Asimismo, podrá referirse a determinada calificación jurídica o económica, incluso a datos o antecedentes cuya existencia únicamente se sospeche⁶³⁴. El intercambio de información no se verá afectado por el que la información solicitada sea obvia o de conocimiento general o, por el contrario, se requieran investigaciones especiales para obtenerla⁶³⁵. Tampoco es necesario que la información se restrinja únicamente a situaciones cubiertas por el secreto fiscal previsto por la legislación interna de los Estados⁶³⁶.

Por otra parte, dentro de las novedades que introduce el MA OCDE se encuentra el tipo de información que debe ser obtenida y proporcionada por los Estados contratantes. Así, conforme a lo dispuesto por el art. 5.4, la información que puede ser objeto de intercambio puede clasificarse en dos grandes categorías. La primera comprende toda la información en poder de bancos y de otras instituciones financieras, así como cualquier persona actuando en calidad de agente o fiduciario. La segunda se refiere específicamente a la información sobre la propiedad de las entidades señaladas, incluyendo sociedades, sociedades personalistas (*partnerships*), fideicomisos y fundaciones, así como datos sobre la cadena de propietarios⁶³⁷. De este modo, el Acuerdo prevé la obligación implícita de los Estados contratantes de adecuar su legislación interna a unos requisitos mínimos de control y de obtención de

⁶³² Comentarios al art. 4 MA OCDE, párr. 33, pág. 20.

⁶³³ MARTÍN MORATA, B., “Los acuerdos de intercambio de información y asistencia mutua”, *op. cit.*, pág. 115.

⁶³⁴ ESCALONA RUÍZ, M. A., “Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua”, *op. cit.*, pág. 79.

⁶³⁵ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1406.

⁶³⁶ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1405.

⁶³⁷ BRANSON, C. C., “The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers”, *op. cit.*, pág. 82.

información con relevancia tributaria, con el objeto de proteger su interés fiscal o el del otro Estado, e imposibilitar la introducción de normas contrarias a las obligaciones establecidas en el Acuerdo⁶³⁸.

a) Procedencia de una solicitud.

Para que el Estado requerido se encuentre obligado a responder a una solicitud de conformidad con el MA OCDE, esta deberá reunir los dos criterios señalados: el interés previsible y la cobertura de los impuestos.

En primer lugar, la información deberá ser de interés previsible para la aplicación de la normativa interna del Estado requirente. En principio, el criterio de interés previsible deberá interpretarse de forma flexible para permitir el más amplio intercambio de información. En esta tesitura, la autoridad competente del Estado requirente únicamente podrá solicitar datos que sean relevantes en la situación fiscal de un determinado contribuyente. Esto es, la información intercambiada deberá tener trascendencia tributaria para la aplicación de la legislación del Estado requirente. Dicha trascendencia tributaria se determina en relación con la utilidad de los datos a la hora de aplicar los tributos o el control sobre un contribuyente en particular⁶³⁹. Al respecto, los Comentarios al art. 26 del MC OCDE, vigente a partir del 2005, matizaron dicho requisito, con lo cual será procedente la solicitud de información cuando los datos requeridos sean potencialmente relevantes fiscalmente para el Estado requirente⁶⁴⁰.

La noción de previsibilidad implica distinguir entre una verdadera posibilidad y un resultado muy lejano y especulativo⁶⁴¹. De este modo, se encuentran prohibidas las investigaciones genéricas (*fishing expeditions*), por lo que se requiere que todas las solicitudes tengan una causa razonable, es decir, que se basen en pruebas o evidencia de que determinada persona jurídica o física evade impuestos⁶⁴². Esto significa que un Estado no podrá solicitar información de forma aleatoria con la esperanza de que pueda haber información útil en el otro Estado, por ejemplo, una solicitud de información sobre todos los pagos de intereses a

⁶³⁸ GARCÍA PRATS, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *op. cit.*, pág. 13.

⁶³⁹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, *op. cit.*, pág. 31.

⁶⁴⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1278.

⁶⁴¹ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág. 82.

⁶⁴² KEEN, M. y LIGTHART, J. E., "Information Sharing and International Taxation: A Primer", *op. cit.*, pág. 91.

residentes del Estado requirente⁶⁴³. De este modo, el estándar de interés previsible también sirve para limitar las solicitudes a un nivel manejable administrativamente para el Estado requerido⁶⁴⁴.

Asimismo, para que se genere la obligación del Estado requerido de intercambiar la información es necesario que el Estado solicitante no sea capaz de obtener dicha información en su territorio. Es decir, este último deberá haber agotado todas las fuentes de información o medios de investigación previstos dentro de su legislación interna para obtener los datos antes de recurrir a esta forma de asistencia⁶⁴⁵. Es lo que se conoce como principio de subsidiariedad⁶⁴⁶.

En este sentido de concreción, el art. 5.5 del MA OCDE establece la obligación del Estado requirente de proporcionar una serie de datos y declaraciones para efectos de comprobar el interés previsible de la información y la imposibilidad de obtener la misma por sus propios medios: a) la identidad de la persona sujeta a investigación; b) la información solicitada y su naturaleza, así como la forma en que el Estado requirente desea recibirla; c) la finalidad fiscal para la que se solicita la información; d) los motivos por los que se cree que la información se encuentra en el territorio del Estado requerido o bajo el poder o control de una persona sujeta a su jurisdicción; e) el nombre y la dirección de la persona en cuyo poder se encuentra la información, en la medida de lo posible; f) una declaración del Estado requirente en que conste que la solicitud se encuentra conforme a su Derecho y práctica administrativa, que igualmente está conforme a los términos del Acuerdo; que sus autoridades competentes podrían obtener la información si esta se encontrara en su jurisdicción; así como una declaración final de que el Estado requirente ha agotado todos los medios disponibles en su territorio, excepto en el supuesto que su obtención originara dificultades desproporcionadas.

Lo anterior apunta a uno de los cambios más importantes en el ámbito del intercambio de información que introduce este Acuerdo. Esto es, al papel que juega el Estado requirente en la determinación de la procedencia de una solicitud, pues es este quien de conformidad con el

⁶⁴³ GIL HERNÁNDEZ, C., "Trends in the Exchange of Relevant Tax Information", *op. cit.*, pág. 506.

⁶⁴⁴ VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *op. cit.*, pág. 395.

⁶⁴⁵ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1406.

⁶⁴⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1277.

MA OCDE deberá determinar si la solicitud reúne el criterio de interés previsible de conformidad con lo dispuesto por su propia legislación y práctica administrativa. En esta tesitura, la base para la admisión del requerimiento de información será la declaración del propio Estado requirente, lo que significa que el Estado requerido se encuentra obligado a proporcionar la información, aun si no pudiera obtenerla conforme a sus disposiciones legales aplicables, siempre y cuando se plantee que está de acuerdo con las normas del Estado requirente⁶⁴⁷. No obstante, los Comentarios al MA OCDE establecen que a pesar de que las declaraciones generalmente deben ser suficientes para demostrar el interés previsible o la relevancia de la información, el Estado requerido podrá negarse al intercambio en el supuesto de que existan razones para creer que las declaraciones son claramente inexactas⁶⁴⁸.

Por su parte, como segundo criterio, la información solicitada deberá versar sobre los impuestos comprendidos en el Acuerdo. A este respecto, la versión multilateral del mismo prevé su aplicación en relación con los impuestos sobre la renta o sobre los beneficios, impuestos sobre el patrimonio y sobre el patrimonio neto, impuestos sobre sucesiones y donaciones, pudiendo los Estados contratantes ampliar el ámbito de aplicación para incluir a los impuestos establecidos por las subdivisiones políticas o entidades locales de los Estados, así como a los impuestos indirectos⁶⁴⁹. En cuanto a estos últimos, los Comentarios al MA OCDE indican que su posible inclusión resulta coherente con lo previsto por el art. 26 del MC OCDE, el cual comprende todos los impuestos, cualquiera que sea su tipo o denominación⁶⁵⁰.

En lo que se refiere a los acuerdos de carácter bilateral, estos deberán cubrir en principio y como mínimo las mismas categorías de impuestos directos sin perjuicio de que los Estados contratantes renuncien a alguna de ellas. Asimismo, podrán incluir en el ámbito material otra clase de impuestos, como los impuestos indirectos. Sin embargo, en caso de que uno de los Estados contratantes decida omitir alguna o todas las categorías de impuestos, esto no implica que pueda rehusarse a responder a una solicitud de información relativa a los impuestos estipulados por el otro Estado contratante, siempre que esta satisfaga los requisitos del Acuerdo.

⁶⁴⁷ OBERSON, X., "The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, núm. 1, 2003, pág. 15.

⁶⁴⁸ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, pág.12.

⁶⁴⁹ Comentarios al art. 3 MA OCDE, párr. 8, pág. 16.

⁶⁵⁰ Comentarios al art. 3 MA OCDE, párr. 10, pág. 17.

EL MA OCDE prevé una cláusula de cierre similar a la ya presente en el MC OCDE. Así, el Acuerdo se aplicará automáticamente a impuestos nuevos introducidos en los sistemas fiscales de los Estados contratantes tras la entrada en vigor del mismo, con independencia de que reemplacen o no a los impuestos comprendidos por este, siempre y cuando sean de naturaleza idéntica⁶⁵¹. Este último aspecto se entiende de manera estricta, ya que su extensión a impuestos sustancialmente similares, pero no idénticos, exige que los Estados así lo hubieran acordado expresamente⁶⁵². Asimismo, los impuestos comprendidos por el Acuerdo pueden ser ampliados o modificados de mutuo acuerdo entre los Estados mediante el Canje de Notas. Por último, en caso de que se introduzca alguna modificación importante en la imposición y en las medidas para recabar la información comprendida por el Acuerdo, las autoridades competentes deberán notificarla al otro Estado⁶⁵³.

b) Negativa a una solicitud.

De forma general el art. 7 del MA OCDE contiene las razones por las cuales un Estado podrá rehusarse a intercambiar información, y que son las que sustancialmente podemos encontrar en otros instrumentos internacionales. Sin perjuicio de un análisis más detallado que realizaremos a la hora de estudiar los límites del intercambio de información, las razones por las cuales el Estado requerido se puede rehusar a responder a una solicitud de información son:

- Que el Estado requirente no pudiera obtener la información conforme a su propia legislación o práctica administrativa.
- Que la solicitud no se encontrara conforme al Acuerdo.
- Que la información revelara un secreto industrial, comercial o profesional. No se considera dentro de este apartado a la información protegida por el secreto bancario o a la relativa a la propiedad de sociedades.

⁶⁵¹ En este sentido conviene recordar que hay una diferencia de matiz entre las versiones multilateral y bilateral. Así, mientras que el art. 3, en su apartado 3 (versión multilateral) se refiere a la aplicación automática del Acuerdo a los impuestos que se establezcan después de la fecha de entrada en vigor, el apartado 2 (versión bilateral) se refiere a los impuestos que se establezcan después de la fecha de firma del Acuerdo.

⁶⁵² VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *op. cit.*, págs. 395-396.

⁶⁵³ SPENCER, D.A., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)", *op. cit.*, pág. 38.

- Que la revelación de la información violara la confidencialidad entre abogado y cliente.
- Que la revelación de la información resultara contraria al orden público.
- Que la información fuera requerida para aplicar una disposición de la legislación fiscal del Estado requirente que resultara discriminatoria en contra de un nacional del Estado requerido, en comparación con un nacional del Estado requirente que se encontrara en las mismas circunstancias.

En sentido inverso, el mismo precepto, en su apartado 5, señala de forma expresa que no podrán esgrimirse como razones en contra, o límites al intercambio, la existencia de una posible controversia respecto a la reclamación tributaria que origina la solicitud de información.

2.3.2. Ámbito subjetivo.

La obligación de intercambiar información de los Estados contratantes no se encuentra restringida por cuestiones de residencia o nacionalidad de los sujetos involucrados. El examen aplicable es si la información puede ser relevante en la aplicación de la normativa interna del Estado requirente, sin importar la residencia o nacionalidad de la persona jurídica o física que haya incumplido dichas normas o de la persona que tenga el control o la posesión de los datos requeridos⁶⁵⁴. En esta tesitura, los Comentarios aclaran que la expresión “en posesión o bajo control” deberá interpretarse en el sentido más amplio posible⁶⁵⁵.

De este modo, el MA OCDE prevé la posibilidad de que el Estado requirente pueda solicitar información sobre contribuyentes que no tengan vínculo alguno con su propia jurisdicción, ya sea conforme a los principios de la residencia o de la fuente. Esto puede significar que el Estado requerido deba proporcionar la información al Estado requirente, aún en el supuesto de que existan en el primero límites aplicables a sus propios residentes en circunstancias idénticas o similares. Sin embargo, el artículo 7.6 del Acuerdo permite que el Estado

⁶⁵⁴ SPENCER, D.A., “OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)”, *op. cit.*, pág. 37.

⁶⁵⁵ Comentarios al art. 2 MA OCDE, párr. 7, pág. 16.

requerido se rehúse a cumplir con la obligación de intercambiar información cuando esto signifique la discriminación hacia uno de sus nacionales, tal y como acabamos de ver⁶⁵⁶.

En congruencia con esto, el MC OCDE establece la obligación de intercambiar información por parte del Estado requerido a efectos de la correcta determinación de los impuestos de un obligado tributario, sea residente o no de alguno de los Estados contratantes. Asimismo, no prevé límites en cuanto a las personas a las que se puede referir la información o, en su caso, sobre las personas de las cuales se puede obtener esta. Dichos límites aplicables, referidos a la forma de obtención de la información, serán los establecidos por la legislación interna de los Estados contratantes⁶⁵⁷.

2.3.3. Ámbito territorial.

Cualquier referencia a este ámbito se enmarca en el principio de soberanía territorial. Según el mismo, cada Estado tiene jurisdicción plena y exclusiva sobre su territorio, lo cual supone un desarrollo legislativo sin injerencia externa⁶⁵⁸. Este principio, a su vez, solo se ve limitado por el respeto a la independencia política y a la integridad territorial de otros Estados. Por tanto, conforme al Derecho internacional, el principio de territorialidad consistirá en la interdicción de actos soberanos de un Estado en el territorio de otros Estados lo que, en particular, en el caso que nos ocupa se puede dar cuando pretenda aplicar disposiciones legales internas en el extranjero⁶⁵⁹.

En este contexto, el implementar un intercambio efectivo de información no significa que el Estado requerido se encuentre obligado a facilitar información que se encuentre fuera de su ámbito jurisdiccional⁶⁶⁰. De este modo, el art. 2 del MA OCDE establece el ámbito jurisdiccional del Acuerdo. Así, a la hora de responder a una solicitud de información, si los datos no se encuentran en poder de las autoridades del Estado requerido o en sus archivos, este deberá utilizar los medios que se encuentren a su disposición de conformidad con lo

⁶⁵⁶ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág. 81.

⁶⁵⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, pág. 106.

⁶⁵⁸ SORENSEN, M., *Manual de Derecho internacional público*, *op. cit.*, págs. 317-318.

⁶⁵⁹ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 12.

⁶⁶⁰ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, pág. 17.

dispuesto por su legislación. Sin embargo, la obligación de intercambiar información del Estado requerido no se extiende a aquella que no se encuentre en su territorio o, en su caso, en posesión o bajo el control de personas que no se hallen en su jurisdicción.

2.3.4. Ámbito temporal.

El art. 15 del MA OCDE regula la entrada en vigor del mismo y, por ende, los intercambios de información que se encuentran amparados. Esta cláusula refleja el calendario previsto por el marco de trabajo del proyecto sobre competencia fiscal nociva establecido por la OCDE en noviembre de 2000⁶⁶¹, el cual ha llevado a que ambas versiones del Acuerdo, multilateral y bilateral, establezcan una clara fecha de entrada en vigor. Así, el Acuerdo entrará en vigor, por una parte, a partir del 1º de enero de 2004 en relación con intercambios de información relativos a cuestiones fiscales penales; y, por otra parte, a partir del 1º de enero de 2006 en relación con todas las demás cuestiones tributarias. A menos que los Estados acuerden una fecha anterior, el Acuerdo surtirá sus efectos con relación a asuntos penales fiscales para los períodos impositivos que comiencen el 1º de enero de 2004 o a partir de esa fecha; o cuando no exista dicho período, para las obligaciones tributarias que surjan el 1º de enero de 2004 o con posterioridad a esa fecha. En cuanto a los demás asuntos fiscales, para todos los períodos impositivos que inicien el 1º de enero de 2006 o con posterioridad a esa fecha; o cuando no exista dicho período, para las obligaciones tributarias que surjan el 1º de enero de 2006 o con posterioridad a esa fecha.

No obstante, la entrada en vigor se encuentra sujeta a la ratificación, aceptación o aprobación de los Estados y su posterior intercambio en el caso de los acuerdos bilaterales, o su entrega ante el órgano depositario del Acuerdo para la versión multilateral. Por ello, la versión multilateral entrará en vigor únicamente entre aquellos países que hayan declarado mutuamente su intención de comprometerse, de manera que será cada uno de los Estados, en su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, el que señale los países con los cuales desea comprometerse⁶⁶². Para los Estados que depositen un instrumento después de la entrada en vigor, el Acuerdo entrará en vigor el trigésimo día siguiente al depósito de ambos instrumentos.

⁶⁶¹ Vid. *Supra*, 6.1.2. La identificación de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales preferenciales nocivos del Capítulo 2.

⁶⁶² SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)", *op. cit.*, pág. 41.

Una cuestión particularmente compleja en la materia es la de la irretroactividad. En principio, el MA OCDE establece que no podrán realizarse intercambios antes de que el Acuerdo entre en vigor, ni será posible utilizarlo para obtener información que sea utilizada en la investigación de hechos imponibles devengados con anterioridad a dicha fecha. De este modo, regirá el principio de irretroactividad general en la aplicación del Acuerdo. Esto concuerda con lo establecido por el art. 28.1 de la Convención de Viena, que consagra la irretroactividad de los tratados al señalar que “Las disposiciones de un tratado no obligarán a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo”. Sin embargo, parece que el Acuerdo plantea la posibilidad de que se solicite información anterior a la fecha en que surte efectos el mismo, siempre que se relacione con un ejercicio fiscal o hecho imponible posterior a dicha fecha⁶⁶³.

En términos más amplios, cabe recurrir a la interpretación que se ha venido elaborando sobre la aplicación retroactiva del art. 26 del MC OCDE, en el sentido de que se deduce la posibilidad de aplicar retroactivamente la cláusula de intercambio por tres causas. Primero, si no hay nada en la literalidad del precepto que haga pensar lo contrario. Segundo, si la finalidad principal del intercambio, el control de la evasión y fraude fiscal, motiva que se intente conseguir la máxima funcionalidad del intercambio, sin límites autoimpuestos derivados de la temporalidad. Finalmente, lo que es bastante frecuente en la práctica, si para poder aplicar las disposiciones de un CDI sobre hechos que suceden tras la entrada en vigor del mismo es necesario obtener datos o antecedentes de momentos anteriores, incluso previos a la fecha de entrada en vigor del Acuerdo, por lo que una aplicación estricta del criterio de irretroactividad tendría como resultado la inoperatividad del Convenio para dichos acontecimientos⁶⁶⁴.

Así, los Comentarios al MA OCDE señalan que no existe ninguna disposición convencional que impida el intercambio de datos existentes antes de la entrada en vigor del Convenio, en la medida en que la asistencia se suministre después de que dicho Convenio haya entrado en

⁶⁶³ Comentarios al art. 15 MA OCDE, párr. 114, pág. 34.

⁶⁶⁴ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de la OCDE”, *op. cit.*, pág. 12.

vigor y sea aplicable la cláusula sobre intercambio de información⁶⁶⁵. Sin embargo, la aplicación retroactiva deberá reunir las condiciones necesarias para el intercambio. Así, no podrá solicitarse información que no posea trascendencia tributaria en relación con el Convenio que le da cobertura. Por ejemplo, el Estado requerido no podrá suministrar datos sobre obligaciones fiscales prescritas, a menos que posea la información en sus archivos⁶⁶⁶.

En cuanto a la terminación del Acuerdo, esta se regula en el art. 16. Así, la versión bilateral del MA OCDE establece la posibilidad de que un Estado contratante de por terminado este mediante notificación, por vía diplomática o por carta a la autoridad competente del otro Estado contratante. Por su parte, en virtud de la naturaleza peculiar de la versión multilateral (esto es, como un conjunto de convenios bilaterales idénticos y no como un convenio multilateral tradicional), también se establece la terminación del Acuerdo de la misma forma (y no mediante denuncia), con el requisito adicional de remitir también una copia al depositario del mismo. Dicha terminación surtirá sus efectos el primer día del mes siguiente a la expiración de un plazo de seis meses desde la fecha de recepción de la notificación, ya sea por el depositario (versión multilateral), ya sea la notificación de terminación por el otro Estado contratante (versión bilateral).

En previsión de cambios futuros, a pesar de que con la terminación las partes quedan relevadas de ulteriores obligaciones con origen en el Acuerdo, el mismo garantiza que subsistan las obligaciones relativas al mantenimiento de la confidencialidad de la información obtenida en su marco⁶⁶⁷.

2.3.5. Relación con otras disposiciones internacionales.

Como se desprende de lo hasta ahora expuesto, si bien la tendencia es a transmitir formas y principios de actuación, la diversidad de instrumentos que regulan el procedimiento de intercambio de información entre Estados hace que podamos encontrarnos ante la posibilidad de que surjan conflictos a la hora de determinar conforme a qué convenio o instrumento se otorgará la asistencia. En este caso, los Estados generalmente incluyen en dichos

⁶⁶⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 10.3, pág. C(26)-7.

⁶⁶⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1282.

⁶⁶⁷ Comentarios al art. 16 MA OCDE, párr. 116, pág.34.

instrumentos una cláusula destinada a resolver precisamente dicha cuestión, e incluso el Convenio OCDE/CE tiene la previsión de dejar en manos de los Estados contratantes la posibilidad de aplicar este Convenio u otros preexistentes o futuros⁶⁶⁸.

En el caso de la UE, por otra parte, la Directiva 77/799 no excluye el cumplimiento de las obligaciones más amplias sobre intercambio de información que prevean otros instrumentos jurídicos⁶⁶⁹. Así, en el Derecho comunitario prevalecerá la regla de amplitud, esto es, se aplicará la Directiva respecto a la regulación contenida en CDIs más restrictivos celebrados entre Estados miembros de la UE⁶⁷⁰. Al respecto, resulta acertado lo que propone CALDERÓN CARRERO, en el sentido de que es conveniente llevar a cabo un examen casuístico del convenio aplicable y de la normativa interna de transposición de la Directiva para poder determinar el alcance y contenido de la cláusula de intercambio y, en todo caso, de existir dudas tomar en cuenta el carácter prioritario que goza el Derecho de la UE⁶⁷¹.

En este contexto, el art. 12 del MA OCDE establece que la asistencia prevista en el mismo no estará limitada por lo dispuesto por otros instrumentos o convenios internacionales que regulen la cooperación en materia tributaria, como en el caso de los CDIs o normativa comunitaria. Así, de existir una diversidad de normas internacionales o comunitarias que regulen el intercambio de información entre los Estados, sería aplicable la que permite el intercambio de mayor alcance⁶⁷². En caso de que la regulación sea igual de amplia, sería aplicable aquella que otorgue mayores garantías en relación con el carácter confidencial de la información intercambiada y, en su caso, la que preserve en mayor medida las garantías de los sujetos afectados por el intercambio⁶⁷³.

⁶⁶⁸ Art. 27 Convenio OCDE/CE (tras su modificación mediante Protocolo en 2010): “1. The possibilities of assistance provided by this Convention do not limit, nor are they limited by, those contained in existing or future international agreements or other arrangements between the Parties concerned or other instruments which relate to co-operation in tax matters. 2. Notwithstanding paragraph 1, those Parties which are member States of the European Union can apply, in their mutual relations, the possibilities of assistance provided for by the Convention in so far as they allow a wider co-operation than the possibilities offered by the applicable European Union rules”.

⁶⁶⁹ Art. 11 Directiva 77/799: “Las disposiciones que preceden no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos”.

⁶⁷⁰ ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, op. cit., pág. 51.

⁶⁷¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 60.

⁶⁷² CALDERÓN CARRERO, J. M., “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”, op. cit., pág. 1252.

⁶⁷³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, op. cit., pág. 15.

2.4. MODALIDADES DEL INTERCAMBIO.

En lo que se refiere a las modalidades del intercambio de información, el Acuerdo parece adoptar un conjunto más limitado de formas de asistencia que otros instrumentos legales existentes, al prever únicamente el intercambio de información rogado o previa solicitud⁶⁷⁴. Esto se debe a que el MA OCDE representa el resultado de los trabajos desarrollados en el marco del proyecto sobre competencia fiscal nociva, cuyo objetivo es conseguir la cooperación por parte de los paraísos fiscales. Para ello hay que tener en cuenta que generalmente los paraísos fiscales no suelen estar en condiciones de prestar otro tipo de asistencia, en particular el intercambio automático de información, ya sea porque las autoridades de dicho Estado no obtienen información sobre la renta de sus residentes (en ocasiones incluso no aplican un impuesto sobre la renta, por lo que generalmente no reciben información sobre los pagos que realizan las instituciones financieras); ya sea porque dichos Estados generalmente no suelen tener interés en recibir información de otros gobiernos relativa a cuestiones tributarias⁶⁷⁵. Esto ha llevado a que el intercambio de información rogado fuera visto como la única modalidad factible en este ámbito⁶⁷⁶.

De este modo el Acuerdo, al no prever otras modalidades de intercambio, trae como consecuencia que ante un hipotético intercambio de otro tipo, por ejemplo el intercambio espontáneo realizado por una jurisdicción cooperativa a un Estado miembro de la OCDE, dicho intercambio no se encontraría conforme al Acuerdo, e incluso podría resultar contrario a la legislación interna sobre secreto bancario y confidencialidad de dicha jurisdicción⁶⁷⁷.

No obstante, el procedimiento del intercambio rogado no deja de ser un acuerdo de mínimos, planteándose como un punto de partida. Al respecto, cabe destacar que los Comentarios al MA OCDE prevén la posibilidad de que los Estados contratantes puedan ampliar el ámbito de su cooperación y acuerden otras modalidades de intercambio, como el intercambio automático o espontáneo de información, o las inspecciones fiscales simultáneas⁶⁷⁸.

⁶⁷⁴ SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)", *op. cit.*, pág. 36.

⁶⁷⁵ SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part II)", *op. cit.*, pág. 14.

⁶⁷⁶ SPENCER, D. E., "Tax Information Exchange and Bank Secrecy (Part 2)", *op. cit.*, pág. 25.

⁶⁷⁷ SPENCER, D. E., "Tax Information Exchange and Bank Secrecy (Part 2)", *op. cit.*, pág. 25.

⁶⁷⁸ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 30, pág. 21.

SPENCER considera que la dependencia a priori del Acuerdo respecto al intercambio rogado resulta contraria a la tendencia prevista por la mayoría de los tratados tributarios, así como a diversas Recomendaciones que ha publicado la OCDE, donde destaca la importancia de crear un marco de trabajo adecuado para llevar a cabo intercambios automáticos⁶⁷⁹. De manera congruente, el MC OCDE y otros instrumentos internacionales establecen este tipo de intercambio como una posibilidad, si bien sin llegar a asentar una obligación por parte de los Estados de intercambiar automáticamente determinado tipo de información. Al respecto, cabe tener en cuenta que no todos los instrumentos tienen la misma eficacia. En este sentido, el intercambio automático constituye un elemento importante en el control de la evasión fiscal, ya que puede brindar información sobre contribuyentes o fuentes de ingresos desconocidos en ese momento, sin necesidad de recurrir a una solicitud específica que precisamente necesita de información que no siempre se tiene⁶⁸⁰. Por el contrario, el intercambio previa solicitud resulta menos efectivo que el intercambio automático, ya que para que el Estado pueda realizar un requerimiento de información antes debe contar con suficientes datos sobre el contribuyente, como su identidad y la ubicación de la información pertinente (por ejemplo, una cuenta bancaria o de inversión)⁶⁸¹. Así, en contraste con esto, en el intercambio automático los Estados pueden acordar el tipo de información que se remitirán de forma sistemática y con cierta periodicidad. Dicha información se refiere generalmente a pagos y retenciones de impuestos sobre salarios y otras rentas del trabajo; pensiones, anualidades y otros pagos similares; rentas de artistas y deportistas; honorarios de directores y otras remuneraciones; pagos por el uso, o el derecho de uso, de propiedad intelectual; ingresos sobre bienes inmuebles⁶⁸².

Por otra parte, la OCDE ha realizado diversas Recomendaciones que pretenden impulsar el uso de la modalidad del intercambio automático, como la utilización de números de identificación fiscal en un contexto internacional y el uso de un formato magnético estándar para el intercambio automático de información⁶⁸³. Asimismo, el Informe Bancario 2000 de la OCDE señala los beneficios que implica el que las autoridades tributarias reciban información de forma automática de las instituciones financieras para efectos de la aplicación

⁶⁷⁹ SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part II)", *op. cit.*, pág. 13.

⁶⁸⁰ PITA, C., "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional", *op. cit.*, pág. 23.

⁶⁸¹ SPENCER, D. E. y SHARMAN, J. C., "International Tax Cooperation. Part 3", *op. cit.*, pág. 40.

⁶⁸² BAVILA, A., "Some issues on the exchange of information between revenue authorities", *op. cit.*, pág. 285.

⁶⁸³ *Vid. Supra*, Ref. 132. En cuanto al contenido de las recomendaciones citadas, *vid.* BAVILA, A., "Some issues on the exchange of information between revenue authorities", *op. cit.*, págs. 285-288.

de la legislación fiscal, y subrayan que dicha práctica puede ampliar los tipos de información que pueden ser objeto de intercambio con otros países⁶⁸⁴.

2.4.1. Intercambio rogado o previa solicitud.

A diferencia de lo que sucede con el MC OCDE, el art. 5 del Acuerdo describe detalladamente el contenido y las características de esta modalidad del intercambio, reiterando las condiciones ya comentadas para que este sea válido. Así, en su apartado 1, establece la obligación de los Estados de responder a todo requerimiento de información, siempre que esta sea de interés previsible para la aplicación de la legislación interna relativa a los impuestos comprendidos por el Acuerdo.

Asimismo, el Estado requerido se encuentra obligado a proporcionar la información solicitada sin importar que la conducta investigada constituya o no un delito conforme a su Derecho interno (lo que era conocido como *dual criminality test*⁶⁸⁵). Esto responde a lo contemplado en el Marco de Trabajo de la OCDE de noviembre de 2000⁶⁸⁶. De este modo, el MA OCDE elimina el principio de doble incriminación, en virtud de que la definición de delito fiscal viene a depender de la legislación del Estado requirente, con lo cual no importa que la conducta investigada no constituya un delito conforme a la legislación del Estado requerido⁶⁸⁷. Para ello es de particular importancia qué se define como asunto penal fiscal, y qué queda comprendido bajo la calificación de penal, cosa que hace el MA OCDE en su artículo 4.1., inciso o), cuando define un asunto penal fiscal como aquel asunto fiscal que entraña una conducta intencionada susceptible de enjuiciamiento conforme al Derecho penal del Estado requirente. Esta definición es muy amplia y descansa completamente en la

⁶⁸⁴ Informe Bancario 2000, párr. 5, págs. 8-9. *Vid. Supra*, 7.1.1. El Informe “Mejorando el Acceso a la Información Bancaria” (2000) del Capítulo 2.

⁶⁸⁵ Siguiendo a OBERSON, la aplicación del *dual criminality test* o principio de doble incriminación, en particular en el ámbito de la asistencia judicial penal, se traduce en que el Estado requerido atenderá una solicitud de asistencia siempre que la conducta investigada también sea considerada un delito conforme a su legislación interna. Este principio encuentra su justificación en dos razones. Por un lado, se basa en el principio de cooperación. Esto es, un Estado no debería estar obligado a asistir al otro Estado y, por ende, colaborar en la represión de una conducta que no constituya un delito conforme a su legislación. Por otro lado, constituye un medio de protección de los derechos constitucionales de los ciudadanos. El principio constitucional de legalidad requiere que toda restricción a los derechos y libertades fundamentales se base en una norma jurídica, esté justificada por un objetivo de interés público, y sea necesaria para alcanzar dicho objetivo (proporcionalidad). De este modo, el Estado requerido no está obligado a asistir al otro Estado cuando esto pueda significar la restricción de los derechos de sus ciudadanos (derecho a la propiedad, a la privacidad, etc.), sin que se encuentre conforme a su legislación interna. OBERSON, X., “The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State”, *op. cit.*, pág. 16.

⁶⁸⁶ SPENCER, D. E., “OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)”, *op. cit.*, pág. 38.

⁶⁸⁷ BRANSON, C. C., “The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers”, *op. cit.*, pág. 81.

caracterización puramente formal del Estado requirente, que de este modo cuenta con la posibilidad de introducir como delito fiscal en su legislación interna cualquier tipo de conducta intencional relacionada con los impuestos⁶⁸⁸. Por otra parte, para efectos del Acuerdo, el “Derecho penal” significa todas las disposiciones legales penales designadas como tales según su Derecho interno, independientemente de que se encuentren comprendidas en la legislación fiscal, en el código penal o en otros cuerpos de leyes⁶⁸⁹.

Por otra parte, en caso de que las autoridades competentes del Estado requerido no cuenten con la información solicitada, estas deberán llevar a cabo las actuaciones pertinentes que se encuentren a su disposición de conformidad con su legislación interna, como requerimientos de documentos o entrevistas a personas. Y, conforme a lo dispuesto por el art. 5.2 del MA OCDE, la obligación de obtener y proporcionar la información del Estado requerido no se ve afectada por el hecho de que necesite o no la misma para sus propios efectos tributarios. Esta disposición resulta necesaria, ya que el requisito del interés fiscal nacional puede hacer imposible el intercambio efectivo de información, por ejemplo, si el Estado requerido no aplica un impuesto sobre la renta o la solicitud se relaciona con una entidad no sujeta a imposición en dicho Estado⁶⁹⁰. Al respecto, FERNÁNDEZ MARÍN apunta al principio de actuación por cuenta propia en la realización de las investigaciones a petición de otro Estado. Este principio implica que las autoridades tributarias del Estado requerido no deben dar un tratamiento distinto a las peticiones de información de otro Estado que a sus propias actuaciones para la captación de información con fines meramente internos. Esto supone actuar con la misma diligencia y la aplicación de las mismas normas. Este principio representa el contrapunto del denominado “*domestic tax interest*”⁶⁹¹.

Al respecto, los Comentarios al art. 26 a partir del MC OCDE de 1977, establecen la obligación del Estado requerido de obtener la información del mismo modo que si se tratara de su propia tributación, sujeta a las exclusiones previstas en el mismo precepto. De este modo, siempre que los datos tengan trascendencia tributaria para el otro Estado, se origina la obligación del Estado requerido de llevar a cabo las investigaciones necesarias para su

⁶⁸⁸ OBERSON, X., “The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State”, *op. cit.*, pág. 16.

⁶⁸⁹ Art. 4.1, inciso p) del MA OCDE.

⁶⁹⁰ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 43, pág. 22.

⁶⁹¹ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 189.

obtención, aun en el caso de que estas no sean necesarias para sus propios fines tributarios⁶⁹². Dichas investigaciones se conducirán conforme a la legislación y bajo la responsabilidad exclusiva de las autoridades del Estado requerido, ya que dicho precepto no le otorga al Estado requirente posibilidad alguna para influir en la obtención de información en el Estado requerido⁶⁹³.

Por su parte, el art. 5.3 establece la forma en que el Estado requerido debe proporcionar la información. Uno de los objetivos del intercambio de información es el obtener información en una forma que sea admisible ante los tribunales⁶⁹⁴. De este modo, si así lo permite su legislación interna, el Estado requerido deberá suministrar la información en la forma que haya requerido el otro Estado, como declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales. Por lo demás, aun en el supuesto que el Estado requerido no pueda o se niegue a proporcionar la información en dicha forma, esto no lo exime de su obligación de intercambiar información⁶⁹⁵.

Dentro de la regulación del intercambio rogado encontramos una de las novedades más importantes introducidas por el Acuerdo. Así, el art. 5.4 establece una norma decisiva que anula los efectos del secreto bancario como límite al intercambio de información fiscal (civil y penal). Sin embargo, para que esta norma alcance su máxima efectividad, los Estados deberán asegurarse de que sus autoridades tributarias gocen de las facultades necesarias para poder responder a una solicitud de información en poder de bancos e instituciones financieras y cualquier persona actuando en calidad representativa o fiduciaria, así como datos relativos a la propiedad de sociedades, sociedades personalistas, fideicomisos, fundaciones y otras entidades⁶⁹⁶.

En términos generales, en lo que respecta a la información bancaria, el Acuerdo se remite al Informe Bancario 2000, enfatizando la importancia de que la información en poder de los bancos y otras instituciones financieras puede ser obtenida directamente por las autoridades

⁶⁹² VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., págs. 1408-1409.

⁶⁹³ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1409.

⁶⁹⁴ COLE, R. T. et al., "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", op. cit., pág. 30.

⁶⁹⁵ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 44, pág. 22.

⁶⁹⁶ SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part II)", op. cit., pág. 13.

tributarias o indirectamente mediante un proceso judicial o administrativo. Sin embargo, el procedimiento involucrado en la obtención indirecta de la información no debe ser tan engorroso o largo que se convierta en un impedimento al intercambio⁶⁹⁷. Dentro de la información que puede solicitarse a los bancos se encuentra la relativa a cuestiones financieras, sobre cuentas o transacciones, así como información sobre la identidad o la estructura legal de los detentadores de cuentas o partes en una transacción financiera⁶⁹⁸.

Por otra parte, en lo que se refiere a la propiedad de sociedades y otras entidades, los Estados deberán gozar de la facultad de obtener la información sobre los beneficiarios efectivos y legales, así como sobre otros temas relativos a la propiedad, como la cadena de propietarios de una sociedad⁶⁹⁹. En lo que se refiere a aquellas sociedades que coticen en Bolsa o fondos o planes de inversión colectiva públicos, los Estados se encuentran obligados a suministrar información en la medida en que su obtención no genere dificultades desproporcionadas, esto es, que implique costos o recursos excesivos⁷⁰⁰. Para efectos del Acuerdo, se considera una sociedad cotizada en Bolsa a aquella cuya principal clase de acciones (las acciones que representen la mayoría de los derechos de voto y del valor de la sociedad), se coticen en un mercado de valores reconocido y sus acciones se encuentren a disposición inmediata del público para su venta o adquisición. Asimismo, el MA OCDE define a los fondos o planes de inversión colectiva público como cualquier vehículo de inversión, independientemente de su forma jurídica, siempre que sus unidades, acciones o participaciones estén a disposición inmediata del público para su adquisición, venta o reembolso⁷⁰¹.

2.4.2. Inspecciones fiscales en el extranjero.

Las comprobaciones o inspecciones fiscales en el extranjero han demostrado ser una herramienta de gran valor para fortalecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que contribuyen a la eficiencia con la que se puede intercambiar la información entre las Administraciones en particular en el intercambio rogado. El desplazamiento de funcionarios extranjeros ha ido adquiriendo mayor importancia, en virtud de la necesidad de intensificar el nivel de cooperación internacional entre los Estados para poder controlar las operaciones

⁶⁹⁷ *Vid. Supra*, 7.1. Las modificaciones al acceso de la información bancaria del Capítulo 2.

⁶⁹⁸ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 48, pág. 23.

⁶⁹⁹ SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)", *op. cit.*, pág. 39.

⁷⁰⁰ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 56, pág. 24.

⁷⁰¹ Art. 4.1., incisos e) a h) del MA OCDE.

transfronterizas y a las empresas multinacionales, cada vez más numerosas y complejas. Dentro de las ventajas que ofrece este tipo de asistencia se encuentra la eliminación de dudas sobre el carácter fidedigno de la información intercambiada o de datos aportados por el propio contribuyente⁷⁰². Además, el trabajo conjunto de las Administraciones tributarias sobre aspectos relacionados con el mismo obligado tributario puede minimizar o evitar duplicidades, reducir los costes y ahorrar tiempo⁷⁰³. En particular, esta forma de comprobación puede resultar de singular conveniencia para disminuir el número de requerimientos de información, especialmente tratándose de países pequeños y jurisdicciones con recursos limitados para responder a dichos requerimientos⁷⁰⁴. Asimismo, el Estado requerido evita incurrir en gastos y comprometer sus recursos. En cuanto a los contribuyentes involucrados, este procedimiento podría reducir las cargas asociadas al cumplimiento de sus obligaciones, por ejemplo, el evitar que se vieran obligados a presentar copias de una documentación muy voluminosa⁷⁰⁵.

En todo caso, la realización de inspecciones fiscales en el extranjero depende de que el Estado requerido autorice la presencia de representantes o funcionarios del otro Estado en el curso de investigaciones realizadas en su territorio, siempre que así lo permita su legislación interna. En esta tesitura, el Estado requerido ejercerá la competencia exclusiva en la determinación de todas las cuestiones relativas al modo en que estas se desarrollen. De este modo, el Estado requirente debe solicitar este tipo de asistencia únicamente cuando se trate de asuntos importantes y la presencia de sus representantes contribuya de forma importante a la resolución del asunto. Por ejemplo, cuando se trate de casos que son a su vez de importancia clave en la solución de otros asuntos fiscales, o cuando la inspección realizada en el extranjero forme parte de una investigación a gran escala sobre empresas y residentes nacionales⁷⁰⁶. Igualmente, los Estados podrán recurrir a esta forma de asistencia cuando existan indicios de irregularidades transfronterizas o de evasión fiscal, cuando se trate de casos cuya complejidad amerite la presencia de los funcionarios extranjeros, o cuando exista

⁷⁰² CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1265.

⁷⁰³ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", en *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*, párrs. 7-8, pág. 4. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/16/0/36648066.pdf> (consultado el 14 de febrero de 2011).

⁷⁰⁴ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, pág. 18.

⁷⁰⁵ Comentarios al art. 6 MA OCDE, párr. 66, págs. 26-27.

⁷⁰⁶ Comentarios al art. 6 MA OCDE, párr. 67, pág. 27.

el riesgo de que se excedan límites temporales, pudiendo su presencia agilizar la comprobación o inspección⁷⁰⁷.

De ahí que en la solicitud de una inspección fiscal en el extranjero, el Estado requirente deba señalar de la forma más precisa posible varios elementos. Primero, los motivos de su requerimiento, así como el asunto fiscal nacional al que se refiere. Segundo, las razones por las que considera que es conveniente que un representante de sus autoridades competentes se encuentre presente en la investigación realizada en el Estado requerido. Finalmente, deberá hacer constar si desea que la inspección se lleve a cabo según un procedimiento especial o en un momento determinado⁷⁰⁸.

A este respecto, el MA OCDE prevé la posibilidad de llevar a cabo inspecciones fiscales en el extranjero, en las cuales los funcionarios del Estado requirente podrán participar de forma pasiva o activa. La participación pasiva se reduce a que el funcionario extranjero pueda examinar partes relevantes de la comprobación fiscal, entrando en contacto directo únicamente con los funcionarios del otro Estado. Mientras, la participación activa puede implicar la posibilidad de que los funcionarios extranjeros lleven a cabo entrevistas y examinen documentos del contribuyente sujeto a comprobación. Un ejemplo paradigmático de la aplicación de este tipo de cooperación puede ser cuando el contribuyente legalmente conserve la documentación en otro país y acepte la presencia del funcionario extranjero, en lugar de proporcionar la documentación y libros en su Estado de residencia⁷⁰⁹.

Esta participación activa de los funcionarios extranjeros en inspecciones tributarias contemplada por el MA OCDE, poco habitual en los convenios internacionales, supone requisitos adicionales. En particular, el Acuerdo requiere que las personas interesadas otorguen su consentimiento previo por escrito⁷¹⁰. Por ello, generalmente, este tipo de asistencia se presta en base al principio de reciprocidad⁷¹¹. En este caso el Estado requerido, además de controlar el permiso para las entrevistas y revisiones, determinará las condiciones

⁷⁰⁷ ESCALONA RUÍZ, M. A., "Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua", *op. cit.*, pág. 85.

⁷⁰⁸ Comentarios al art. 6 MA OCDE, párr. 68, pág. 27.

⁷⁰⁹ OCDE, "Modulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párrs. 7-8, pág. 4.

⁷¹⁰ VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *op. cit.*, pág. 396.

⁷¹¹ ESCALONA RUÍZ, M. A., "Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua", *op. cit.*, pág. 80.

y circunstancias para tales efectos, manteniendo pleno control del procedimiento en todo momento⁷¹².

2.5. LOS LÍMITES A LA OBLIGACIÓN DE INTERCAMBIAR INFORMACIÓN.

La obligación de intercambio de información que prevé el MA OCDE es muy amplia. Sin embargo, no es absoluta, ya que existen razones por las cuales el Estado requerido se puede oponer al intercambio⁷¹³. Las razones por las que un Estado puede rehusar el intercambio de información siguen en su mayoría a lo establecido en el artículo 26 MC OCDE y a otros instrumentos normativos antes analizados. Entre estas se encuentran las que derivan del principio de reciprocidad, del carácter confidencial de la información, o de razones de orden público. Por otra parte, el Acuerdo incluye algunas novedades como límites al intercambio. Así, el Estado requerido podrá denegar una solicitud de información cuando se trate de comunicaciones protegidas por la confidencialidad entre un cliente y su abogado o representante legal, o cuando implique un tratamiento discriminatorio en contra de sus nacionales.

No obstante, los límites previstos en el Acuerdo no son rígidos, pues nunca obligan a un Estado a rechazar una solicitud, siendo esta una decisión discrecional por parte del Estado requerido⁷¹⁴. Al respecto, para CALDERÓN CARRERO los intercambios discrecionales son aquellos en los que concurren todos los presupuestos necesarios para dotar al requerimiento de información de carácter obligatorio, pero al mismo tiempo reúne una condición que excluye dicha obligatoriedad, lo que no impide que se realice el intercambio dentro del marco del convenio⁷¹⁵. Así, tanto la transmisión de la información como las investigaciones realizadas para su obtención son cuestiones que el Derecho público internacional deja en manos de la discreción del Estado requerido, por lo que a pesar de que este no se encuentra obligado a transmitirla, sigue estando dentro del ámbito del sistema de intercambio acordado

⁷¹² VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *op. cit.*, pág. 396.

⁷¹³ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, p. 18.

⁷¹⁴ VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *op. cit.*, pág. 396.

⁷¹⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1275.

por el tratado. Sin embargo, esto no implica que el Estado requerido se encuentre autorizado a llevar a cabo actuaciones contrarias a lo dispuesto por su normativa interna⁷¹⁶.

En definitiva, nos encontramos ante la posibilidad de intercambios discrecionales, los cuales gozan de plena validez⁷¹⁷. Así, cuando se cumpla alguno de los límites establecidos expresamente en el Acuerdo, el Estado requerido no está obligado a intercambiar la información. Sin embargo, con independencia de la existencia de estas condiciones, y si lo permite su legislación interna, el Estado requerido podrá decidir proporcionar la información solicitada, sin que por ello la persona interesada pueda alegar que se han vulnerado las normas de confidencialidad⁷¹⁸.

2.5.1. El principio de reciprocidad.

La obligación de proporcionar información se encuentra basada en el clásico principio de reciprocidad⁷¹⁹. Así, el intercambio de información regulado por el MA OCDE y otros instrumentos normativos, en particular el art. 26 del MC OCDE, implica la reciprocidad entre los Estados contratantes, en el sentido de que ambos deben asumir la obligación de obtener y proporcionar la información en circunstancias y en una medida comparables⁷²⁰. Esto significa que un Estado no se encuentra obligado a intercambiar información cuando el otro Estado no lo puede hacer de un modo similar, ya sea por disposiciones de su legislación interna, ya sea por límites en su práctica administrativa. De este modo, aun si lo permite su legislación interna y práctica administrativa, el Estado requerido no está obligado a llevar a cabo medidas que el Estado requirente no podría realizar conforme a su propia legislación o que

⁷¹⁶ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1439.

⁷¹⁷ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de la OCDE", op. cit., págs. 14-15 y 19.

⁷¹⁸ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 71, pág. 27.

⁷¹⁹ FERNÁNDEZ MARÍN se refiere al principio de equivalencia en el ámbito comunitario, habida cuenta que una de las peculiaridades del Derecho comunitario es la superación del principio de reciprocidad. El autor considera que la regulación de este principio conforme a la Directiva 77/799 resulta deficiente, en virtud de que establece que la autoridad del Estado requerido no se encuentra obligado a intercambiar información cuando esta no pueda ser obtenida conforme a sus disposiciones legales, sin embargo, no considera en dicho límite a las normas del Estado requirente. En el marco del MC OCDE, este principio viene recogido por el art. 26.2, incisos a) y b), los cuales suponen la introducción del principio de reciprocidad en el ámbito del intercambio de información. Vid. FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, op. cit., págs. 177-186.

⁷²⁰ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1406.

contravinieran su práctica administrativa. Así, se introduce un mínimo común denominador que previene que el Estado requirente se aproveche de la legislación del otro Estado para obtener la información que no sería capaz de obtener dentro de su propio territorio⁷²¹.

Para CALVO VÉRGEZ, el principio de reciprocidad puede interpretarse de dos formas. Por un lado, la reciprocidad requiere que los Estados realicen el mismo sacrificio tributario, sin que necesariamente se alcancen situaciones fiscales idénticas. Por otro lado, la reciprocidad podría referirse a la obtención de situaciones fiscales idénticas, a pesar de que esto signifique un sacrificio fiscal distinto para los países. Así, este principio debe comprender no solo la existencia de igualdad de medios, sino también de resultados⁷²².

Este principio se encuentra recogido en el art. 26 del MC OCDE bajo dos premisas. Por un lado, el Estado requerido no tiene que suministrar información que no pueda obtener de acuerdo a su legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal (art. 26, inciso b, MC OCDE)⁷²³. El objetivo de esta disposición es asegurar que el Estado requerido no se encuentre obligado a violar su propia legislación o alterar su práctica administrativa para responder a un requerimiento de información. Esto no sucede cuando la autoridad requerida ya cuenta con la información solicitada. Sin embargo, en el caso de que el Estado requerido haya violado su normativa interna al obtener los datos o pruebas, y dicha violación conlleve la prohibición de su utilización, este estaría contraviniendo su propio sistema legal si transmite la información⁷²⁴.

Por otro lado, el Estado requerido no se encuentra obligado a prestar asistencia si esto significa adoptar medidas administrativas contrarias a lo dispuesto en su legislación o práctica administrativa, o las del otro Estado (art. 26, inciso a, MC OCDE). De este modo, el Estado requerido no se encuentra obligado a realizar actuaciones que, a pesar de ser permitidas conforme su propia legislación y no resultan contrarias a su práctica administrativa normal, cuando el Estado requirente no las podría llevar a cabo conforme a su

⁷²¹ BAVILA, A., "Some issues on the exchange of information between revenue authorities", *op. cit.*, pág. 291.

⁷²² CALVO VÉRGEZ, J., "El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional Tributario: algunas consideraciones", *op. cit.*, pág. 93.

⁷²³ La legislación a la que hace referencia el art. 26 son todas aquellas disposiciones que obligan a las autoridades del Estado involucrado conforme a su legislación constitucional y administrativa. VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1440.

⁷²⁴ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1442.

Derecho, o que serían inusuales o contrarias a su práctica administrativa normal. Así, resulta decisivo el nivel más bajo de intensidad de la investigación para determinar qué medidas administrativas debe llevar a cabo el Estado requerido. En este sentido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE recomienda una reciprocidad de mínimos con un enfoque altamente pragmático⁷²⁵. Este nivel no se refiere únicamente a las formalidades procedimentales⁷²⁶. De este modo, es recomendable un análisis casuístico, sin pretender que ambos Estados posean facultades idénticas a la hora de obtener los datos requeridos⁷²⁷. La reciprocidad no significa actuaciones idénticas en ambos Estados, es suficiente que la investigación pueda producir aproximadamente el mismo volumen de información⁷²⁸. Así, cualquier límite impuesto sobre la obtención de información generado por lo dispuesto por la legislación interna o la práctica administrativa del Estado requerido (limitación prevista por el inciso b) del art. 26 MC OCDE), resultará simultáneamente en una restricción sobre la obligación de llevar a cabo investigaciones o medidas administrativas⁷²⁹.

Para estos efectos, las medidas administrativas se refieren a todos los actos realizados por el Estado requerido generados por una solicitud de información. Al respecto, resulta irrelevante qué autoridades del Estado realicen las actuaciones, por lo que las investigaciones judiciales se considerarían medidas administrativas⁷³⁰. Por otra parte, la información recabada mediante una práctica administrativa normal es aquella en poder de las autoridades fiscales o la que estas pudieran obtener mediante un procedimiento normal de liquidación del impuesto, incluyendo investigaciones especiales o un examen de la contabilidad del contribuyente o de terceros⁷³¹. Así, la obtención de información resulta contraria a la práctica administrativa normal del Estado requerido cuando exija esfuerzos desproporcionados o cuando se requieran

⁷²⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 15, pág. C(26)-10 y 11.

⁷²⁶ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., págs. 1440-1441.

⁷²⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", op. cit., pág. 1298.

⁷²⁸ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., págs. 1440-1441.

⁷²⁹ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., págs. 1439-1440.

⁷³⁰ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1440.

⁷³¹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 16, pág. C(26)-11.

actuaciones que superen las que la Administración tributaria efectuaría en situaciones similares⁷³².

En algunas ocasiones, el intercambio de información no solo se verá limitado por el principio de reciprocidad jurídica, sino también por el denominado principio de reciprocidad de hecho. Según el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, la reciprocidad de hecho se refiere a tres situaciones: Primero, que exista un equilibrio en el ámbito de aplicación del intercambio de información acordado mediante un tratado, especialmente en el caso del intercambio automático; segundo, que exista un equilibrio en la información que realmente se intercambia; y tercero, que la proporción entre los costos y beneficios establecida por un acuerdo sobre intercambio de información también se encuentra equilibrada⁷³³. Un ejemplo de la reciprocidad de hecho puede ser cuando, a la hora de decidir sobre la pertinencia de llevar a cabo un intercambio discrecional, los Estados tomen en cuenta la cantidad y la calidad de la información aportada por el Estado requirente y los intercambios discretos que en otras ocasiones este ha llevado a cabo ante las peticiones recibidas⁷³⁴. Al respecto, los Comentarios al art. 26 del MC OCDE apuntan a que cuando la estructura de los sistemas de información de los Estados contratantes sea muy diferente, la aplicación de los límites previstos en su apartado 2, incisos a) y b) podría provocar que existiera un intercambio de información muy limitado o nulo, en cuyo caso los Estados podrían ampliar el ámbito de aplicación⁷³⁵.

En todo caso, si el intercambio de información supone la contravención de lo dispuesto por la legislación interna y la práctica administrativa de alguno de los Estados contratantes, este puede considerarse discrecional⁷³⁶. Así, los Comentarios al art. 26 MC OCDE establecen que a pesar de que el Estado requerido se encuentre libre para rehusarse al intercambio, por configurarse los supuestos del art. 26.3 (incisos a y b), este podrá transmitir la información en

⁷³² CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1298.

⁷³³ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, OCDE, Comité de Asuntos Fiscales, París, 1994, párr. 46, pág. 26.

⁷³⁴ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, pág. 15.

⁷³⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 18, pág. C(26)-12.

⁷³⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1298.

el marco del sistema de intercambio previsto por el Convenio, sin que pueda hacerse valer que haya violado su obligación de secreto⁷³⁷.

Por su parte, el art. 7.1 del MA OCDE establece que el Estado requerido no se encuentra obligado a obtener o proporcionar la información que el Estado requirente no podría conseguir conforme a su propia legislación para la administración o aplicación de su normativa tributaria. De este modo, apunta a la legislación interna del Estado requirente como límite al intercambio de información. A este respecto, la redacción del art. 7.1 del Acuerdo difiere de la prevista por otros instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información. Por ejemplo, el Convenio OCDE/CE y el MC OCDE se refieren tanto a la legislación y práctica administrativa del Estado requirente como a la del Estado requerido para determinar el umbral decisivo en la obtención de los datos. De este modo, por un lado, la legislación y práctica administrativa del Estado requirente no permiten que este exceda la extensión de su competencia; y, por otro lado, el Estado requerido deberá respetar los límites previstos por su legislación y práctica administrativa normal a la hora de obtener la información. Por su parte, la Directiva 77/799 exime de la obligación de intercambiar información al Estado requerido cuando no pueda obtener la información de conformidad con su legislación interna y práctica administrativa. Lo mismo sucede cuando el Estado requirente no esté en condiciones de suministrar informaciones equivalentes por razones de hecho o de derecho⁷³⁸. Al respecto, la Directiva 2011/16 adopta el principio de reciprocidad, refiriéndose únicamente a las limitaciones legales presentes en ambos Estados⁷³⁹.

La diferencia en la redacción del MA OCDE responde a que este fue concebido en el marco del proyecto de competencia fiscal nociva. De este modo, el Acuerdo se desarrolla como un instrumento normativo que permita implementar el intercambio efectivo de información con países considerados paraísos fiscales. Dadas las características que distinguen a esas jurisdicciones, particularmente en lo que se refiere a la falta de una imposición directa o una Administración tributaria adecuada, harían del principio de reciprocidad, tal como se encuentra previsto por otros instrumentos normativos, un obstáculo más al intercambio de información. En este contexto, resulta lógico que se haga referencia como límite al intercambio únicamente a aquellos supuestos en los que el Estado requirente no se encuentre

⁷³⁷ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 17, pág. C(26)-11 y 12.

⁷³⁸ Art. 8, apartados 1 y 3 de la Directiva 77/799.

⁷³⁹ Art. 17, apartados 2 y 3 de la Directiva 2011/16.

con la posibilidad de intercambiar información por contravenir su legislación interna o práctica administrativa, y no a los del Estado requerido (que generalmente será el paraíso fiscal).

Por otra parte, la segunda frase del art. 7.1 hace referencia a las declaraciones que deben acompañar a la solicitud de información, conforme al art. 5.5, inciso f), del MA OCDE. En este sentido, el Estado requirente, al formular una solicitud, deberá acompañarla de una declaración en la que confirme que el requerimiento se encuentra conforme a su legislación y práctica administrativa; y de que, bajo la hipótesis de encontrarse la información en su territorio, sus autoridades competentes estarían en condiciones de obtenerla según su Derecho o en el curso normal de su práctica administrativa, así como por lo dispuesto por el Acuerdo. La presentación de dichas declaraciones es suficiente para considerar que no existen motivos para denegar una solicitud. Sin embargo, los Comentarios al artículo prevén la posibilidad de que el Estado requerido se oponga al intercambio cuando considere que existen motivos para creer que las declaraciones son claramente inexactas⁷⁴⁰. No obstante, el Estado requerido no se encuentra obligado a investigar o comprobar la veracidad de las declaraciones presentadas por el Estado requirente. Así, siempre que suministre la información con base en dichas declaraciones, su actuación se considerará dentro del marco del Acuerdo⁷⁴¹.

Por otra parte, los Comentarios al Acuerdo analizan el papel del derecho a no autoinculparse como motivo para denegar un requerimiento de información, apuntando su poca aplicación práctica en la materia principalmente por dos razones. En primer lugar, destaca su naturaleza personal, que únicamente puede ser invocado por una persona física imputada en un proceso penal. En segundo lugar, porque la mayoría de las solicitudes de información se refieren a datos en poder de terceros, como bancos u otros intermediarios, y no de la persona investigada⁷⁴².

2.5.2. El secreto bancario.

Es evidente la importancia que tienen las entidades financieras en lo que se refiere a la captación de información con trascendencia tributaria en los sistemas socioeconómicos

⁷⁴⁰ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 76, pág. 28.

⁷⁴¹ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 77, pág. 28.

⁷⁴² Comentarios al art. 7 MA OCDE, párrs. 73 y 74, pág. 28.

desarrollados⁷⁴³. En este contexto, el secreto bancario juega un papel legítimo y reconocido en cuanto a la protección de la confidencialidad de las actividades financieras. Sin embargo, dicho secreto bancario puede servir de pretexto para que los contribuyentes oculten actividades ilegales o escapen al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuando dicha normativa evita que las autoridades tributarias de los Estados puedan acceder a determinado tipo de información indispensable para la correcta aplicación de la normativa tributaria⁷⁴⁴. Esto es tanto más cierto por cuanto nos encontramos en la era de la banca sin fronteras, a la cual no solo pueden acceder las empresas multinacionales, sino un gran número de personas. Esto ha supuesto un incremento en las posibilidades de evasión de los contribuyentes, quienes utilizan las facilidades que ofrecen algunos Estados con una política más restrictiva en cuanto al secreto bancario. Esta situación ha trascendido de tal forma que afecta a la facultad de las autoridades tributarias de controlar la correcta aplicación de su sistema tributario. En este contexto, la OCDE ha realizado una serie de informes sobre la importancia de mejorar el intercambio de información en poder de los bancos e instituciones financieras⁷⁴⁵. Algunas de las consecuencias negativas apuntadas por la restricción al acceso de información bancaria tienen que ver con que⁷⁴⁶:

- Pone en riesgo la correcta determinación y recaudación de los impuestos de contribuyentes nacionales y extranjeros.
- Agrava la desigualdad entre los contribuyentes a favor de aquellos con acceso a medios tecnológicos que faciliten el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Favorece el tratamiento desigual entre las rentas derivadas del capital y los ingresos procedentes del trabajo y de la propiedad inmobiliaria.
- Desanima el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.
- Aumenta los costes de la Administración tributaria.

⁷⁴³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, op. cit., págs. 58-59.

⁷⁴⁴ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2009, pág. 68.

⁷⁴⁵ *Vid. Supra*, 7.1. Las modificaciones al acceso de la información bancaria del Capítulo. 2.

⁷⁴⁶ Informe Bancario 2000, párr. 7, págs. 9-10.

- Desvía flujos financieros y de capital hacia los países que restringen el acceso a este tipo de información.
- Es un obstáculo a la cooperación internacional entre las autoridades tributarias.

Por ello, se ha venido considerando imprescindible la búsqueda de un equilibrio entre el secreto bancario y el acceso a este tipo de información por parte de los Estados, para la correcta aplicación de la legislación tributaria. En este sentido, el MA OCDE introduce una novedad que representa una desviación del principio de reciprocidad arriba comentado, en relación con el secreto bancario. Así, el art. 5.4 establece que las autoridades competentes de los Estado contratantes deberán gozar de la competencia para obtener y proporcionar la información, previa solicitud, que se encuentre en poder de instituciones financieras o cualquier persona actuando con el carácter de agencia o fiduciario, así como información relativa a la propiedad de sociedades, sociedades de personas (*partnerships*), fundaciones, fideicomisos y cualquier otra persona en una cadena de propietarios. El antecedente principal de este tipo de disposición lo encontramos en el art. 26.3 del Modelo de Convenio de EE UU, el cual fue desarrollado y modulado por la OCDE en su proyecto de competencia fiscal⁷⁴⁷.

Asimismo, el art. 10 del MA OCDE se refiere expresamente a la obligación de los Estados de adoptar todas aquellas disposiciones legales que resulten necesarias a nivel interno para cumplir con las condiciones del Acuerdo⁷⁴⁸. Por su parte, el art. 7.2 establece que dicha información (en poder de bancos o instituciones financieras o relativa a la propiedad de sociedades) no se considerará un secreto o información protegida por disposiciones de propiedad intelectual y, por ende, no constituye un supuesto por el que el Estado requerido puede denegar un requerimiento.

El resultado de esto es que el Estado requerido no puede negarse a intercambiar información en base a disposiciones normativas nacionales que prevean la confidencialidad de los datos, como las relativas al secreto bancario, sino únicamente conforme a los límites expresamente

⁷⁴⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1304.

⁷⁴⁸ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, pág. 19.

previstos por el MA OCDE. De este modo, se elimina el secreto bancario como una limitación en el intercambio de información entre Estados.

Al respecto, estas medidas vienen siendo consideradas como un gran paso en el ámbito tributario internacional, como se ha enfatizado en el ámbito de la OCDE, que en 2005 modificó el MC ODE en la misma línea⁷⁴⁹. De este modo, se incluyó el apartado 5 al art. 26 del MC OCDE. Dicha disposición posee un alcance sustantivo que influye directamente en la interpretación del alcance de los apartados 1 y 3 del citado artículo, y que refuerza la obligación del Estado requerido de obtener y transmitir información protegida por el secreto bancario, como datos sobre titularidad de cuentas bancarias y entidades⁷⁵⁰. Así, la introducción de una cláusula que expresamente elimina el secreto bancario puede considerarse como un hito en la eliminación de la competencia fiscal lesiva y el control de la evasión y elusión fiscales⁷⁵¹.

Ahora bien, la efectividad del Acuerdo descansará en gran medida en que los Estados realmente modifiquen su legislación interna para adecuarse a las condiciones del mismo. En este contexto, SPENCER enfatiza la importancia de que las cláusulas sobre intercambio busquen eliminar el secreto bancario no solo de derecho sino también de hecho, evitando situaciones en las que el gobierno del Estado de la fuente no cuenta con la información para intercambiar con el otro Estado. Esto puede suceder cuando el Estado no recibe información automáticamente de bancos y otras instituciones financieras, con lo cual no podrá realizar intercambios automáticos con otros países; o, en el caso de un intercambio rogado, cuando el Estado no cuenta con un sistema de información automático en relación con los intereses obtenidos por no residentes (y el Estado requirente no cuenta con datos concretos sobre la cuenta, institución financiera, etc.), por lo que no tendrá *de facto* la información suficiente para responder a una solicitud de información, a pesar de que exista un tratado que cubra el intercambio de información⁷⁵².

⁷⁴⁹ Vid. *Supra*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información del Capítulo 1.

⁷⁵⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1303.

⁷⁵¹ SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part II)", *op. cit.*, pág. 12; VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information *op. cit.*, pág. 397.

⁷⁵² SPENCER, D. E., "Tax Information Exchange and Bank Secrecy (Part 2)", *op. cit.*, pág. 24.

2.5.3. El carácter confidencial de los datos.

Como sucede en otros instrumentos normativos que regulan el intercambio de información entre Estados, el MA OCDE en su art. 7.2 establece la posibilidad de que el Estado requerido se rehúse a proporcionar los datos solicitados cuando esto pueda significar la revelación de secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales, o un proceso industrial (en relación con temas de propiedad intelectual). Esta cláusula tiene dos distintas funciones. Una, de carácter público, que busca proteger a las empresas o a la economía de un sector del Estado. Otra, de carácter privado, que pretende garantizar los derechos de los particulares y los beneficios que pudieran generarles⁷⁵³. Así, en suma, la disposición pretende proteger el tejido empresarial del Estado requerido, garantizando la confidencialidad de este tipo de información y su capacidad de generar beneficios y la ventaja competitiva que supone su tenencia⁷⁵⁴.

Al respecto, ROSEMBUJ distingue entre secreto posesorio, que comprende todos los elementos intrínsecos de una organización, como el *know-how*, los modelos de operación, los procesos y procedimientos, los intangibles reales, etc; y secreto propietario, que alude a los derechos de propiedad industrial y de propiedad intelectual, entre otros. Estos secretos determinarán la ventaja competitiva en el mercado y pertenecen al ámbito estricto de la organización, de su crédito y prestigio en el mercado, por lo que la vulneración del secreto tiene por efecto un daño o lesión en dicha ventaja competitiva⁷⁵⁵.

Por su parte, CALDERÓN CARRERO considera que no es posible diferenciar claramente las diversas esferas de secreto a las que se refiere el art. 26 MC OCDE, que coincide íntegramente con la regulación del MA OCDE y de otros instrumentos normativos⁷⁵⁶. Sin embargo, la disposición genera un sistema completo para la protección de secretos en el campo de la industria y el comercio, entendiendo que dichos secretos se refieren a cualquier

⁷⁵³ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Ed. Iustel, Madrid, 2008, págs. 101-102.

⁷⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1300.

⁷⁵⁵ ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, *op. cit.*, págs. 87-88.

⁷⁵⁶ La versión en inglés del MA OCDE y el art. 26 del MC OCDE señalan "(...) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process".

conocimiento que puede ser explotado económicamente, de acceso a un grupo limitado de personas, y cuya revelación puede significar una ventaja competitiva a terceras partes⁷⁵⁷.

En todo caso, la determinación de lo que constituye un secreto empresarial o comercial recae en las autoridades del Estado requerido conforme a lo dispuesto por su legislación interna⁷⁵⁸, pero dicha calificación se encuentra sujeta a lo previsto expresamente por el Acuerdo. De este modo, y de conformidad con el objetivo de levantar el velo del secreto bancario, la información no puede considerarse un secreto comercial únicamente por el hecho de encontrarse en poder de un banco o institución financiera, o porque se trate de información relativa a la propiedad. Por ello, en caso de que la legislación interna del Estado requerido entre en conflicto con el MA OCDE al considerar que dicha información constituye un secreto comercial o de otra índole, se aplicará lo dispuesto en el Acuerdo⁷⁵⁹.

En este contexto, la determinación de lo que constituye un secreto empresarial basándose en la legislación interna de cada Estado puede plantear serias dificultades. Por una parte, no siempre existe una definición legal prevista por la normativa interna de todos los Estados y, en caso de existir, esta generalmente se ubica en ámbitos lejanos al Derecho tributario y a los impuestos a los que se refieren los CDIs o tratados tributarios⁷⁶⁰. Por otra parte, las diferencias existentes en la regulación de los secretos empresariales prevista por la normativa interna de los Estados podrían suponer un conflicto con el principio de reciprocidad. Al respecto, los Comentarios al art. 26 MC OCDE señalan que un secreto comercial o empresarial se refiere a “(...) hechos o circunstancias que son de considerable importancia económica y que pueden ser explotados prácticamente y cuyo uso no autorizado puede causar graves daños o pérdidas financieras”⁷⁶¹, buscando con ello unos criterios mínimos.

A pesar de que este límite pretende proteger al contribuyente, GIL HERNÁNDEZ considera que la disposición deja un gran margen para la interpretación, en virtud de que finalmente la autoridad tributaria del Estado requerido será la que determine el carácter secreto o no de la

⁷⁵⁷ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1443.

⁷⁵⁸ Para efectos del presente trabajo se hará referencia a los términos secreto comercial o secreto empresarial indistintamente.

⁷⁵⁹ VÉGH, P. G., “Towards a better exchange of information”, op. cit., pág. 397.

⁷⁶⁰ SCHAUMBURG, H. y SCHLOSSMACHER, S., “Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 10, 2000, pág. 526.

⁷⁶¹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 19.2, pág. C(26)-12 y 13.

información. De esta manera, si la interpretación de lo que constituye un secreto comercial es muy amplia, resultaría imposible lograr un intercambio de información efectivo o, en su caso, podría originar incertidumbre para el contribuyente⁷⁶². De este modo, un Estado deberá valorar si existen motivos suficientes o riesgo suficiente que amerite pensar que el intercambio de la información puede significar un menoscabo para el contribuyente involucrado por la afectación de su ventaja competitiva ante otros competidores como resultado de la revelación de los datos⁷⁶³. Al respecto, los Comentarios al art. 26 MC OCDE no consideran que la exacción, la liquidación o la recaudación de impuestos constituyan un perjuicio para el contribuyente⁷⁶⁴.

Por otra parte, algunos autores consideran pertinente la participación del contribuyente afectado, ya sea mediante el ejercicio del derecho de audiencia ante la autoridad tributaria, ya sea a través del ejercicio del derecho de revisión administrativa y jurisdiccional, para determinar el carácter secreto o no de la información, ya que en muchas ocasiones la Administración tributaria carecerá de los recursos o conocimientos técnicos que le permitan saber que los datos configuran un secreto empresarial, ni tampoco contará con los datos suficientes sobre el proceso o funcionamiento de la empresa de que se trate⁷⁶⁵.

2.5.4. Comunicaciones entre cliente y abogado o representante legal.

Otro elemento novedoso del Acuerdo, y que no se encuentra presente en otros instrumentos que regulan el intercambio de información, es el establecimiento expreso de la confidencialidad de la información entre un cliente y su abogado o representante legal como un límite al intercambio de información⁷⁶⁶. Por lo demás, la inclusión expresa de este límite representa una nueva tendencia en la protección de los contribuyentes sujetos a un intercambio de información⁷⁶⁷, al mismo tiempo que busca evitar lagunas que permitan que

⁷⁶² GIL HERNÁNDEZ, C., "Trends in the Exchange of Relevant Tax Information", *op. cit.*, pág. 508.

⁷⁶³ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, págs. 104-105.

⁷⁶⁴ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 19.2, pág. C(26)-12 y 13.

⁷⁶⁵ BISCHÉL, J.E., "Protection of Confidential Information in Tax Matters", *International Tax Journal*, vol. 19, núm. 2, 1993, pág. 62; CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, págs. 212-215; MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 108; SCHAUMBURG, H. y SCHLOSSMACHER, S., "Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination", *op. cit.*, pág. 526.

⁷⁶⁶ VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *op. cit.*, pág. 397.

⁷⁶⁷ GIL HERNÁNDEZ, C., "Trends in the Exchange of Relevant Tax Information", *op. cit.*, pág. 510.

un país utilice regulaciones y/o interpretaciones que lo liberen de su obligación de proporcionar información⁷⁶⁸.

Así, el apartado 3 del art. 7 del MA OCDE establece que los Estados no se encuentran obligados a responder a una solicitud de información que pueda revelar las comunicaciones confidenciales entre un cliente y su abogado, siempre que dichas comunicaciones se realicen con el fin de recabar o prestar asesoría jurídica, o se lleven a cabo para efectos de su utilización en un procedimiento jurídico, en curso o futuro. Para efectos del Acuerdo, una comunicación se considera confidencial cuando el cliente espera de forma razonable que esta se mantenga en secreto⁷⁶⁹.

Por otra parte, la confidencialidad se encuentra claramente enmarcada. Así, se refiere únicamente a la relación bilateral entre letrado y cliente, por lo que no ampara su comunicación a terceros. Asimismo, en virtud de que dichas comunicaciones se producen para obtener o prestar asesoramiento legal, no resulta aplicable el derecho a la confidencialidad a aquellos documentos o expedientes que se entreguen a un abogado para evitar su divulgación. Ni tampoco se considera protegida por la confidencialidad la información relativa a la identidad de una persona involucrada en una sociedad: por ejemplo, los consejeros o beneficiarios efectivos de una sociedad⁷⁷⁰. En otro orden de ideas, para que se otorgue el carácter de confidencial a dichas comunicaciones se debe tratar de un cliente y otra persona que no solo cuente con formación jurídica, sino que se encuentre autorizado para el ejercicio profesional. Asimismo, deberá actuar en dicha calidad, es decir, que no se trate de un abogado que actúe como accionista representante, fiduciario, fideicomitente, consejero de una sociedad o detentando un poder notarial de representación de una sociedad⁷⁷¹.

2.5.5. El orden público.

El apartado 4 del art. 7 del Acuerdo establece que el Estado requerido se podrá negar a intercambiar información cuando su comunicación pueda ser contraria al orden público, disposición esta que es un elemento estándar en los instrumentos que regulan el intercambio

⁷⁶⁸ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, pág.12.

⁷⁶⁹ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 86, págs. 29-30

⁷⁷⁰ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 89, pág. 30.

⁷⁷¹ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párrs. 87-88, pág. 30.

de información. Dicha disposición cumple dos funciones. Por un lado, pretende salvaguardar los intereses vitales del Estado requerido; y, por otro lado, busca proteger los derechos de las personas implicadas⁷⁷².

Así, pretende proteger al Estado de cualquier ataque a su soberanía fiscal, seguridad o intereses económicos esenciales, o a los de sus ciudadanos⁷⁷³. Por ello, los Estados no se encuentran obligados a llevar a cabo intercambios de información cuando esto signifique contravenir principios jurídicos sustantivos o esenciales que, por lo general, se encuentran plasmados en la Constitución del país⁷⁷⁴. Al respecto, VOGEL considera que un caso será contrario al orden público si la prestación de asistencia puede resultar en una discrepancia intolerable con la concepción básica de justicia del país⁷⁷⁵. De este modo, un Estado podría invocar la cláusula de orden público tratándose de supuestos en los que el suministro de información signifique una violación de los derechos humanos (por ejemplo, en el caso de investigaciones motivadas por persecuciones políticas o religiosas). Asimismo, podrían calificarse como contrarios al orden público aquellos casos en los que se ponga en peligro la vida de una persona o se impongan sanciones desproporcionadas⁷⁷⁶.

Por otra parte, los Comentarios al MA OCDE hacen hincapié en que el hecho de que la información pueda encontrarse protegida por normas sobre secreto bancario, previstas por la legislación interna de los Estados, no significa que puedan invocarse motivos de orden público para rehusarse a responder a una solicitud de información⁷⁷⁷.

A pesar de estas precisiones, lo que un país pueda o no considerar como cuestión de orden público sigue siendo una pregunta abierta, por lo que un Estado que no desee proporcionar la información solicitada siempre puede recurrir a esta razón para justificar su decisión, siendo muy difícil para el Estado requirente refutar dicho razonamiento⁷⁷⁸. Por ello, y a falta de

⁷⁷² CALVO VÉRGEZ, J., "El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional Tributario: algunas consideraciones", *op. cit.*, pág. 107.

⁷⁷³ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 112.

⁷⁷⁴ BAVILA, A., "Some issues on the exchange of information between revenue authorities", *op. cit.*, pág. 294.

⁷⁷⁵ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1444.

⁷⁷⁶ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 113.

⁷⁷⁷ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 46, pág. 22.

⁷⁷⁸ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, pág. 1883.

nitidez en el término, los Comentarios tanto al art. 7.4 del MA OCDE como al art. 26 del MC OCDE aclaran que esta limitación solo podrá invocarse en casos extremos⁷⁷⁹. Por ejemplo, tratándose de secretos de Estado cuya revelación sea contraria a los intereses vitales del Estado requerido, por lo que en la práctica raramente surgen este tipo de cuestiones⁷⁸⁰.

2.5.6. Discriminación de nacionales del Estado requerido.

Dentro de los supuestos por los que el Estado requerido puede denegar una solicitud de información encontramos, en el apartado 6 del art. 7 del MA OCDE, el que el Estado requirente pretenda utilizar los datos para administrar una disposición de su legislación que resulte discriminatoria contra un nacional del Estado requerido. El objetivo de esta disposición es garantizar que el Acuerdo no permita un tratamiento discriminatorio basado únicamente en la nacionalidad del contribuyente. Al respecto, el Estado requerido podrá negarse a suministrar la información cuando exista una diferencia arbitraria, caprichosa e irrazonable en el tratamiento a uno de sus nacionales, respecto a los nacionales del Estado requirente que se encuentren en situaciones análogas, ya sean estas de hecho o de derecho⁷⁸¹.

Podemos encontrar un antecedente inmediato de esta disposición en el marco de la asistencia administrativa prevista por el Convenio OCDE/CE, que subraya la importancia de conseguir un equilibrio adecuado entre la necesidad de alcanzar una asistencia efectiva y el establecimiento de salvaguardas tanto a los contribuyentes como al Estado requerido⁷⁸². Así, en términos similares a los vistos anteriormente, establece que el Estado requerido no se encuentra obligado a proporcionar asistencia si la aplicación del Convenio resulta en la discriminación entre un nacional del Estado requerido y los nacionales del Estado requirente en las mismas circunstancias⁷⁸³.

Asimismo, los modelos de convenio de la OCDE y de la ONU contienen una cláusula que refleja el mismo principio de no discriminación. En términos más amplios, estas cláusulas constituyen una manifestación del principio de igualdad entre contribuyentes, matizadas de acuerdo a su alcance, condiciones de aplicación y contenido. Esto supone que para poder

⁷⁷⁹ Comentarios al art. 7.4 MA OCDE, párr. 91, pág. 30.

⁷⁸⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 19.5, pág. C(26)-14.

⁷⁸¹ ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, op. cit., pág. 85.

⁷⁸² Comentarios al art. 21 Convenio OCDE/CE, párr. 186, pág. 104.

⁷⁸³ Art. 21.2, inciso f) del Convenio OCDE/CE.

determinar sus efectos sobre la legislación interna y la situación jurídica del contribuyente, es necesario realizar un juicio de comparabilidad de las condiciones específicas de cada supuesto de hecho⁷⁸⁴. Así, el principio de no discriminación recogido por los CDIs consiste básicamente en que no se imponga a un sujeto nacional de un Estado contratante obligaciones fiscales, materiales o formales, más gravosas que las impuestas a un nacional del otro Estado contratante en las mismas circunstancias.

Asimismo, la regulación contemplada por el MC OCDE incluye otros extremos: a) el tratamiento de los apátridas; b) la discriminación basada en la ubicación real de las empresas (cláusula del establecimiento permanente); c) la cláusula de deducibilidad, esto es, que los pagos por concepto de intereses, cánones o cualquier otro desembolso de una sociedad de un Estado contratante a un residente del otro Estado deben ser deducibles en las mismas condiciones que si se realizaran a un residente del primer Estado; y, d) la cláusula de propiedad, por la que se prohíbe la discriminación de las sociedades en virtud de que su capital se encuentra poseído por sociedades del otro Estado contratante⁷⁸⁵.

Para los efectos del MC OCDE y del MA OCDE, por otra parte, hay que tener en cuenta que la situación no es idéntica cuando uno de los nacionales es residente del Estado requirente y el otro no, por lo que no resultará aplicable esta disposición cuando se trate de casos en que las normas tributarias varían en función de la residencia del contribuyente. Asimismo, las disposiciones se pueden referir tanto a aspectos procesales (por ejemplo, las diferencias entre las salvaguardas o los recursos al alcance del contribuyente), como a cuestiones de fondo (por ejemplo, el tipo impositivo aplicable)⁷⁸⁶.

Por lo demás, hay una importante conexión entre la operatividad del principio de no discriminación y el intercambio de información. Al respecto, en el ámbito comunitario, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE, en la actualidad

⁷⁸⁴ GARCÍA PRATS, F. A., “La cláusula de no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad internacional*, 4ª. Edición, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, págs. 1122-1123.

⁷⁸⁵ CALDERÓN CARRERO, J. y M. MARTÍN JIMÉNEZ, A., “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias” en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 1184-1186.

⁷⁸⁶ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 93, pág. 31.

TJUE), en su jurisprudencia sobre la Directiva 77/799⁷⁸⁷, ha venido a considerar que el intercambio de información puede constituir un instrumento de tutela que garantiza la aplicación del principio de no discriminación. Así, la posibilidad con la que cuentan las autoridades tributarias de los Estados miembros de recurrir a la asistencia administrativa, en particular en la forma de intercambio de información fiscal, impide que el ejercicio de un derecho o ventaja fiscal esté condicionado al cumplimiento previo de determinadas obligaciones formales⁷⁸⁸.

2.6. LA CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN.

Una cuestión clave para hacer posible el intercambio de información tiene que ver con la certeza, por parte del Estado requerido, de que la información que suministre conforme al MA OCDE será debidamente protegida por el Estado requirente. Esto se debe a que la comunicación de la información a otro Estado supone la ruptura del deber de secreto generalmente adoptado en la legislación tributaria de los Estados. Así, la asistencia prevista tanto por el MA OCDE como por el art. 26 del MC OCDE restringe la protección de la información prevista por el Derecho interno, otorgándole mayor importancia a la cooperación internacional que al secreto fiscal⁷⁸⁹. De este modo, para lograr un equilibrio, resulta indispensable el establecimiento de salvaguardas o límites en el tratamiento de la información, que se traduce en la exigencia de su aplicación a fines estipulados y la restricción de acceso o revelación⁷⁹⁰.

De esta manera, para MARTÍNEZ GINER, la protección de la información tributaria es uno de los pilares esenciales en la aplicación de los tributos y el procedimiento de intercambio de información entre Estados, al constituir la confidencialidad de la información una garantía

⁷⁸⁷ TJCE, sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93; sentencia de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations*, C-250/95; sentencia de 28 de octubre de 1999, *Vesteergaard*, C-55/98.

⁷⁸⁸ Para una exposición más detallada del desarrollo de la interpretación jurisprudencial del principio de no discriminación y su aplicación en el intercambio de información tributaria, *vid.* FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2007, págs. 97-100.

⁷⁸⁹ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, págs. 1413-1414.

⁷⁹⁰ ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 59.

para el contribuyente, que verá asegurado el tratamiento cuidadoso de sus datos tributarios y la protección de su esfera personal y patrimonial⁷⁹¹.

En este contexto, más allá de la noción básica, existe una acentuada falta de homogeneidad a nivel internacional sobre la protección de la información obtenida por las Administraciones tributarias. Generalmente existen tres medios a través de los cuales se regula la confidencialidad de la información: constitucionales, legislativos, y disposiciones o prácticas administrativas. Por ello, pueden surgir conflictos entre los Estados tan solo por la forma en que dicha confidencialidad se encuentra protegida⁷⁹². En esta tesitura, los instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información, al delimitar detalladamente los usos y las personas que pueden acceder a los datos obtenidos por este mecanismo, establecen una norma o cláusula de secreto tributario internacional, la cual asegura el posible intercambio de información aún en el caso de que los Estados contratantes apliquen niveles muy diferentes de protección⁷⁹³. Por lo demás, la evolución de dicha cláusula denota una tendencia hacia la maximización de los usos y las posibilidades de revelación de la información intercambiada, así como la reducción del umbral de confidencialidad⁷⁹⁴.

En cuanto al MA OCDE, este establece en su art. 8 que: “Toda información recibida por una Parte contratante al amparo del presente Acuerdo se tratará como confidencial y solo podrá comunicarse a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) bajo la jurisdicción de la Parte contratante encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el presente Acuerdo, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esa información para dichos fines. Podrán revelar la información en procedimientos judiciales públicos o en las sentencias judiciales. La información no podrá comunicarse a ninguna otra persona, entidad, autoridad o a cualquier otra jurisdicción sin el expreso consentimiento por escrito de la autoridad competente de la Parte requerida”. Así, de la redacción de dicho precepto podríamos concluir que este prevé una regulación distinta sobre la confidencialidad de la información intercambiada a la que se realiza en otros instrumentos internacionales que regulan el

⁷⁹¹ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 56.

⁷⁹² BISCHER, J. E., “Protection of Confidential Information in Tax Matters”, op. cit., pág. 59.

⁷⁹³ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 225.

⁷⁹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”, op. cit., pág. 1294.

intercambio de información ya que, a diferencia de lo que sucede con la gran mayoría de estos, no hace depender directamente dicha confidencialidad de lo dispuesto por la legislación del Estado que recibe la información.

Para poder entender el verdadero significado de esta distinta redacción por parte del MA OCDE, es menester remitirnos a la evolución normativa y a su interpretación en el MC OCDE⁷⁹⁵. De este modo, en principio, según lo dispuesto por el art. 26 del MC OCDE, el mantenimiento del carácter secreto o confidencial de la información intercambiada es una cuestión que se encontrará regulada por la legislación interna del Estado receptor⁷⁹⁶. Así, extiende las garantías internas previstas para el secreto tributario a la información obtenida a través de un procedimiento de intercambio⁷⁹⁷. Sin embargo, esta disposición ha dado lugar a dos lecturas diferentes, que siguen la trayectoria de reformas de dicho Modelo de Convenio, muy en particular el contraste entre la redacción de 1963 y las posteriores. Por una parte, algunos autores infieren que el MC OCDE 1963, al regular la confidencialidad de la información sin referirse a la normativa interna de los Estados, contiene en dicha cláusula una norma internacional sobre secreto en materia tributaria, que garantizaba una protección absoluta de la información obtenida a través del Convenio. Esto contrastaría con la redacción del precepto en el MC OCDE de 1977, que establece una protección relativa, ya que la misma en este caso depende de la legislación interna del Estado requirente⁷⁹⁸.

Por otra parte, otros como CALDERÓN CARRERO no consideran que el art. 26 del MC OCDE 1963 integre una obligación de secreto autónoma, de tal manera que el alcance sería el mismo que en la versión del MC OCDE 1977, y esto por varias razones. En primer lugar, en virtud de que el MC OCDE 1963 no regula la forma en que la información intercambiada se

⁷⁹⁵ El MC ONU, hasta su actualización de 2011, preveía una obligación de confidencialidad menos restrictiva, ya que únicamente limitaba la transmisión de la información únicamente cuando esta tuviera carácter de secreto en el Estado requerido. Por su parte, la Directiva 77/799 establecía la confidencialidad de la información conforme a la legislación interna del Estado que recibe la información, sin embargo, en el supuesto de que la legislación o práctica administrativa del Estado requerido estableciera mayores limitaciones en relación con la confidencialidad de la información, este podía rehusarse a proporcionarla a menos que el Estado solicitante se comprometiera a observar los mismos requisitos. Al respecto, la Directiva 2011/16 eliminó la posibilidad de que el Estado solicitante se niegue al intercambio en virtud de que su normativa prevea mayores límites en relación con la confidencialidad.

⁷⁹⁶ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1401.

⁷⁹⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 59.

⁷⁹⁸ DEL GIUDICE, M., "Las necesidades y experiencias de asistencia mutua internacional entre las Administraciones tributarias", op. cit., págs. 289-290; VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1414.

mantendrá secreta, puede entenderse que dicha forma y los medios dependerán de lo dispuesto por la legislación interna del Estado contratante que recibe la información, lo que viene a coincidir con lo establecido por el MC OCDE 1977. Asimismo, ambos Modelos regulan la mayor parte de los aspectos sustantivos o configuradores del secreto fiscal de la información intercambiada, limitando tanto las personas que pueden acceder a los datos como los fines a los que se puede destinar, lo que no siempre sucede de conformidad con la legislación interna sobre secreto fiscal. Así, la única cuestión que no ha sido regulada por el Modelo de Convenio se refiere a la protección indirecta del secreto fiscal, es decir, el deber de sigilo o secreto profesional de las personas al servicio de la Administración tributaria y las posibles sanciones por la infracción de estos deberes. De este modo, el MC OCDE 1963 y el MC OCDE 1977 establecen dicha facultad del mismo modo y con el mismo alcance⁷⁹⁹. En el mismo sentido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE señala que las modificaciones al modelo realizadas en 1977 tienen carácter meramente aclaratorio, por lo que la información intercambiada deberá ser tratada de la misma forma que la información obtenida de acuerdo con la legislación interna del Estado requirente⁸⁰⁰.

En este sentido, la obligación de mantener la confidencialidad de la información obtenida mediante el procedimiento de intercambio de información se encuentra regulada por el MA OCDE, en tanto que precisa los fines para los cuales se puede utilizar la información y las personas o autoridades que pueden acceder a ella, dejando en el ámbito de la legislación interna del Estado que recibe la información todas aquellas cuestiones que no hayan sido reguladas por el Acuerdo. Este, al establecer requisitos mínimos en relación con la confidencialidad de la información, supera las diferencias existentes en la legislación de los Estados contratantes. Asimismo, la norma sobre el mantenimiento de la confidencialidad o secreto de la información intercambiada prevalecerá sobre cualquier otra normativa interna prevista en el Estado receptor que regule la revelación o carácter público de la información⁸⁰¹. Esto resulta aplicable incluso en relación con la normativa sobre transparencia o acceso a la información vigente en algunos países⁸⁰².

⁷⁹⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., págs. 226-229.

⁸⁰⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 1977, párrs. 4 y 11-13, págs. 313 y 317.

⁸⁰¹ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1415.

⁸⁰² OCDE, *Keeping it Safe. The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, págs. 12 y 29. Disponible en http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/Keeping%20it%20Safe_EN%20FINAL%20w_cover_WEB.pdf (consultado el 12 de agosto de 2012).

Generalmente las legislaciones nacionales sobre secreto fiscal se encuentran diseñadas para proteger los derechos fundamentales del contribuyente, como el derecho a la intimidad. De este modo, la garantía de confidencialidad contenida en la normativa del Estado receptor se extiende también a la persona en el otro Estado que suministró la información. Así, se genera un derecho propio que el sujeto puede ejercer conforme al Derecho interno, y que es independiente a la obligación internacional de mantener la confidencialidad que genera derechos y obligaciones únicamente para los Estados contratantes⁸⁰³. Ahora bien, si la regulación de la confidencialidad prevista por la legislación del Estado requirente es más restrictiva, las disposiciones del tratado no tendrán efectos, siendo aplicable la normativa interna⁸⁰⁴. Sin embargo, si las disposiciones internas son más amplias, las cláusulas del tratado restringirán el uso de la información recibida de otro Estado. En este caso, dependerá de la relación existente entre el Derecho convencional y la legislación interna el determinar si es necesario que se lleven a cabo medidas adicionales para asegurar dicho nivel de confidencialidad⁸⁰⁵. En este caso, algunos países recurren a la adopción de acuerdos específicos de confidencialidad⁸⁰⁶.

Las normas o el principio de confidencialidad de la información se aplicarán a todo tipo de información, ya sea información contenida en un requerimiento, ya sea aquella transmitida en respuesta a este⁸⁰⁷. Esto es, los datos proporcionados en una solicitud de información deben ser tratados como secretos en la misma medida en que la información intercambiada, en virtud de que se trata de una parte integral del sistema de intercambio internacional de información⁸⁰⁸. En todo caso, como señala BISCHER, el principio de confidencialidad deberá regir todo intercambio de información, sin importar la forma en que se encuentre regulado por el instrumento normativo invocado. De este modo, la extensión de la revelación debe encontrarse de acuerdo con los objetivos de esta. Es decir, la autoridad tributaria deberá revelar únicamente aquella información que sea pertinente para alcanzar los fines específicos

⁸⁰³ OCDE, *Keeping it Safe. The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, op. cit., párr. 50, págs. 1414-1415.

⁸⁰⁴ Tanto la Directiva 77/799 (art. 7.2) como el Convenio OCDE/CE (art. 22.1 antes de la reforma de 2010), prevén la posibilidad de aplicar la legislación sobre confidencialidad de la información del Estado requerido cuando esta prevea condiciones más estrictas.

⁸⁰⁵ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, op. cit., párrafo 53, pág. 28.

⁸⁰⁶ MAYER, P., "Information Exchange: Deterring International Tax Avoidance and Evasion", op. cit., pág. 798.

⁸⁰⁷ OCDE, "Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información", en *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/13/41814314.pdf> (consultado el 14 de febrero de 2011), párr. 59, pág. 20.

⁸⁰⁸ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1407.

de la otra administración, que en Derecho prevalecerán sobre los derechos del contribuyente a la propiedad y a la privacidad⁸⁰⁹. Sin embargo, dicha confidencialidad no se extiende a los datos, hechos o relaciones jurídicas que sean de conocimiento público o general en el Estado que suministra la información (por ejemplo, el precio de mercado de un producto en determinada fecha)⁸¹⁰.

En todo caso, la obligación de proteger la información del Estado receptor constituye una obligación convencional. De este modo, cualquier incumplimiento relativo al mantenimiento del secreto de la información intercambiada constituirá una violación del tratado, y el Estado requerido podrá responder a dicha violación con la imposición de las sanciones disponibles conforme al Derecho internacional⁸¹¹.

2.6.1. Fines de la información.

El cumplimiento estricto del mantenimiento de la confidencialidad de los datos intercambiados, así como la utilización o finalidad a la cual se pueden destinar estos, constituyen uno de los principales pilares del sistema de intercambio internacional de información tributaria⁸¹². En este contexto, FERNÁNDEZ MARÍN apunta a la existencia de diversos principios aplicables a la hora de hablar del uso de la información intercambiada. Así, en el procedimiento de intercambio de información entre Estados rige el principio de especialidad, que implica que el Estado que recibe los datos únicamente puede utilizarlos para el fin para el cual fueron requeridos, quedando prohibido cualquier otro uso⁸¹³. En este sentido, el art. 8 del MA OCDE establece que la información obtenida conforme al Acuerdo será utilizada para la gestión, la inspección, la recaudación, así como para la resolución de recursos relativos a los impuestos comprendidos por el mismo. Así, la información intercambiada conforme al Acuerdo podrá ser utilizada para la gestión tributaria de los

⁸⁰⁹ BISCHEL, J.E., "Protection of Confidential Information in Tax Matters", *op. cit.*, págs. 64-65.

⁸¹⁰ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1414.

⁸¹¹ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1414.

⁸¹² VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1415.

⁸¹³ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 39.

impuestos comprendidos por el mismo, en los procedimientos de revisión de actos dictados en el ejercicio de esas funciones, así como en el procedimiento sancionador tributario o en un proceso penal por delitos de defraudación tributaria⁸¹⁴.

Al respecto, los Comentarios al art. 26 del MC OCDE señalan que la información intercambiada no podrá ser utilizada para fines no fiscales (por ejemplo, en la investigación de delitos de carácter no fiscal)⁸¹⁵. Así, aun en el supuesto de que la información pueda resultar de utilidad para otras finalidades distintas a las previstas por el Convenio, esta no podrá ser utilizada para dichos fines. En este caso, las autoridades competentes deberán recurrir a los medios específicamente establecidos al respecto, como pueden ser los contemplados en un tratado sobre asistencia judicial⁸¹⁶. En términos prácticos, cuando existan dudas sobre los fines a los que se puede destinar la información recibida de otro Estado, las autoridades locales deberán consultarlo con las autoridades competentes. En todo caso, si los Estados desean permitir que las autoridades tributarias compartan la información con otras autoridades, como aquellas encargadas de investigar el blanqueo de dinero, la corrupción o la financiación del terrorismo, deberán incluir una disposición expresa al respecto dentro del Acuerdo⁸¹⁷.

No obstante, de acuerdo con el MA OCDE, la información podrá revelarse en procedimientos judiciales públicos o en las sentencias judiciales⁸¹⁸. Los Comentarios al Acuerdo aclaran que las referencias a procedimientos judiciales y sentencias judiciales deben interpretarse en un sentido amplio, es decir, que abarcan procedimientos y decisiones que, aun no siendo estrictamente de carácter judicial, tienen una naturaleza similar, como sucede en el caso de una resolución emitida por los tribunales administrativos sobre un asunto tributario, que sea vinculante o que pueda ser recurrida ante un tribunal ordinario⁸¹⁹.

En este contexto, resultan aplicables los Comentarios al art. 26 del MC OCDE en el sentido de que una vez que la información ha sido utilizada (por ejemplo, en una audiencia judicial pública), esta podrá tener otra utilidad, como servir de elemento de prueba. Sin embargo, esto

⁸¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1287.

⁸¹⁵ *Vid. Supra*, Modificación del art. 26 del MC OCDE de 2012 del Capítulo 1.

⁸¹⁶ Comentarios al art. 26 MC OCDE, párr. 12.3, pág. 354.

⁸¹⁷ OCDE, "Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información", *op. cit.*, párrs. 63-64, pág. 21.

⁸¹⁸ El MC OCDE de 1963 no prevé la posibilidad de revelar la información en audiencias públicas, vistas orales o sentencias (excepto que sea acordado bilateralmente por los Estados).

⁸¹⁹ Comentarios al art. 8 MA OCDE, párr. 96, pág. 31.

no significa que las autoridades o personas autorizadas para conocer la información puedan responder a un requerimiento con objeto de suministrar otra información adicional⁸²⁰.

2.6.2. Autoridades o personas a las cuales se puede revelar la información.

El carácter confidencial o secreto de la información obtenida a través del Acuerdo también se mantiene limitando las personas que pueden conocer la información. Así, nos encontramos ante la aplicación de lo que FERNÁNDEZ MARÍN denomina propiamente el principio de confidencialidad, que consiste en que la información obtenida del otro Estado no podrá ser comunicada a terceros, particulares o autoridades de otra naturaleza⁸²¹.

En este sentido, el art. 8 del MA OCDE establece que la información obtenida mediante este mecanismo de asistencia únicamente puede ser comunicada a las personas o autoridades encargadas de la gestión o la recaudación de los impuestos cubiertos por el Acuerdo, así como de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de recursos relativos a los mismos. De este modo, interpretando de manera amplia el precepto, se puede concluir que la información obtenida por este mecanismo puede ser revelada a todas las personas que intervengan en la aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación)⁸²². En este marco, las autoridades competentes del Estado requirente no requieren autorización, consentimiento o cualquier otra forma de aprobación para suministrar la información recibida a las personas antes mencionadas⁸²³.

Por otra parte, los Comentarios al Acuerdo prevén la posibilidad de comunicar la información al contribuyente implicado, así como a su representante legal o a un testigo, haciendo hincapié en que esto no constituye una obligación por parte del Estado, existiendo casos en los que sea de interés no revelar dicha información al obligado tributario, como cuando dicha comunicación pueda socavar los resultados de una investigación. A efectos prácticos, las autoridades competentes de los Estados podrán establecer de mutuo acuerdo un mecanismo

⁸²⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE, párr. 13, pág. 354.

⁸²¹ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, op. cit., pág. 194.

⁸²² MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 63.

⁸²³ Comentarios al art. 8 MA OCDE, párr. 96, pág. 31.

para abordar dichos supuestos⁸²⁴. En este contexto, esto también podría significar que la información pueda revelarse a las autoridades judiciales o administrativas encargadas de determinar si dicha información se debe revelar al contribuyente, su apoderado o a los testigos⁸²⁵.

Por otra parte, el MA OCDE amplía el círculo de personas que pueden conocer la información, ya que contempla la posibilidad de que la información se revele a otras personas, entidades, autoridades o incluso a otra jurisdicción, siempre que la autoridad competente del Estado requerido lo autorice por escrito, conforme a su legislación interna.

2.7. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES⁸²⁶.

En lo relativo a las medidas de protección del contribuyente, las limitaciones a la obligación general de intercambiar información pueden ser consideradas como una primera línea defensiva⁸²⁷. Así, el art. 7 del MA OCDE, al regular de manera detallada las distintas posibilidades de denegación de un requerimiento las configura como auténticas garantías para el contribuyente⁸²⁸. Aun así, dicha protección dependerá de la legislación de los Estados y de la discrecionalidad de sus autoridades tributarias puesto que, generalmente, los instrumentos que regulan el intercambio de información no establecen expresamente derechos para los contribuyentes o personas afectadas por este mecanismo de asistencia, sino que hacen depender los mismos de las normas previstas por la legislación de los Estados. En este sentido, el art. 1 del MA OCDE establece que son aplicables los derechos y las garantías previstas por la legislación o práctica administrativa del Estado requerido, siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información. Así, con esta cláusula se pretende garantizar la salvaguarda de los derechos previstos en el Estado requerido, manteniendo un equilibrio entre el respeto a dichos derechos y el intercambio efectivo de información, constituyendo este uno de los elementos novedosos del Acuerdo⁸²⁹. La única excepción a la falta de regulación del Acuerdo sobre los derechos de los

⁸²⁴ Comentarios al art. 8 MA OCDE, párr. 96, pág. 31.

⁸²⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE, párr. 12, pág. 353.

⁸²⁶ Para un análisis más extenso de los derechos de los contribuyentes, *vid.* Capítulo 6. Los contribuyentes en el intercambio de información internacional.

⁸²⁷ VÉGH, P. G., "Towards a Better Exchange of Information", *op. cit.*, pág. 398.

⁸²⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 85.

⁸²⁹ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de la OCDE", *op. cit.*, pág. 17.

contribuyentes se encuentra en el caso de inspecciones o comprobaciones fiscales en el extranjero, donde se exige el consentimiento previo por escrito de las personas involucradas en el caso de que el Estado requerido autorice que los funcionarios del Estado requirente lleven a cabo actuaciones dentro de su territorio, como entrevistar personas y examinar documentos.

Por otra parte, dentro de los derechos en los que el MA OCDE remite a las legislaciones nacionales se encuentran los derechos procesales de notificación, el derecho a oponerse al intercambio después de recibida la notificación, o el derecho a oponerse a las medidas para recabar la información⁸³⁰. Asimismo, se consideran aplicables los derechos derivados de acuerdos internacionales en materia de derechos humanos, como sería el caso del derecho a la protección de datos personales que, en su caso, pueden tomar precedencia sobre el Acuerdo siempre que no se apliquen de modo que se impida o retrase indebidamente el intercambio de información⁸³¹. En este sentido, los contribuyentes y aquellas personas que proporcionen información se encuentran protegidas conforme a derecho frente al riesgo de que se proporcione a las autoridades tributarias del otro Estado contratante datos incorrectos o inexactos⁸³².

En todo caso, la OCDE aconseja la conveniencia de que los Estados contratantes analicen durante sus negociaciones si su legislación o práctica administrativa prevé este tipo de derechos y las formas en que deberían aplicarse durante un procedimiento de intercambio, para asegurarse que la información pueda obtenerse de la forma más expedita, garantizando al mismo tiempo los derechos de los contribuyentes. Por ejemplo, en caso de que en el Estado requerido se conceda el derecho de notificación previa al contribuyente, se podrían acordar excepciones en aquellos requerimientos de información de naturaleza muy urgente o en los que la notificación puede significar el fracaso de la investigación del Estado requirente⁸³³.

Adicionalmente, el Acuerdo prevé una segunda línea de protección cuando garantiza la confidencialidad o carácter secreto de la información intercambiada, al limitar los usos a los que se puede destinar la información, así como las personas que pueden acceder a esta. Sin embargo, el MA OCDE también permite revelar la información a otras personas, autoridades

⁸³⁰ Comentarios al art. 1 MA OCDE, párr. 5, pág. 15.

⁸³¹ Comentarios al art. 1 MA OCDE, párr. 6, pág. 16.

⁸³² BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, págs. 12-13.

⁸³³ Comentarios al art. 1 MA OCDE, párr. 6, pág. 16.

e incluso jurisdicciones distintas a las señaladas por el Acuerdo, siempre que el Estado requerido dé su consentimiento por escrito. Dicho consentimiento se puede considerar una salvaguarda adicional al derecho de confidencialidad del contribuyente⁸³⁴. Sin embargo, como apunta ROSEMBUJ, en ocasiones dicha confidencialidad puede servir para anular el principio mínimo de publicidad, de conocimiento de la información, o la posibilidad de rectificar los errores que puedan producirse. De este modo, subraya la importancia de alcanzar un equilibrio en la circulación de la información, en el que se asegure la garantía del derecho esencial de defensa del particular y los objetivos del intercambio⁸³⁵.

En definitiva, hasta ahora y como sucede con el MA OCDE, se deja en manos de la legislación interna de los Estados el reconocimiento y garantía de los derechos del particular ante el procedimiento de intercambio, sin que se asegure un mínimo común a nivel internacional⁸³⁶. Esto da lugar a cierto desequilibrio. Así, a lo largo del presente trabajo hemos visto cómo se ha buscado la constante mejora de los instrumentos normativos que regulan el intercambio de información, para potenciar las posibilidades y alcances de dicho mecanismo de asistencia. Sin embargo, la regulación de los derechos de los contribuyentes y otras personas involucradas en el procedimiento no ha recibido una atención similar.

No obstante, como señala OBERSON, si la OCDE pretende que el MA OCDE se convierta en el estándar de asistencia internacional en cuestiones tributarias, este esfuerzo exige buscar un equilibrio entre la legitimidad del intercambio y la salvaguarda de los derechos fundamentales de las personas involucradas, acordando un conjunto mínimo de derechos, y no dejando por completo la cuestión en el marco de la aplicación de la legislación nacional de los Estados involucrados, sino regulando algunos elementos en el mismo Acuerdo⁸³⁷. En particular, hay tres puntos que se están abriendo camino en la discusión sobre el alcance del Acuerdo:

⁸³⁴ VÉGH, P. G., "Towards a Better Exchange of Information", *op. cit.*, pág. 398.

⁸³⁵ ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, *op.cit.*, pág. 59.

⁸³⁶ GARCÍA PRATS, F. A., "Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global", *op. cit.*, pág. 12.

⁸³⁷ OBERSON, X., "The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State", *op. cit.*, pág. 17.

1. El Acuerdo debería establecer la obligación del Estado requerido de notificación al contribuyente y a las personas directamente afectadas por el procedimiento, lo cual resulta esencial para prevenir solicitudes abusivas o incorrectas.
2. El contribuyente y las otras personas interesadas deberían tener el derecho de audiencia, o cuando menos la posibilidad de refutar por escrito el procedimiento. Dicha participación del contribuyente resulta primordial a la hora de determinar el carácter de secreto comercial o empresarial de determinada información ya que, conviene reiterar, las autoridades competentes de los Estados no siempre cuentan con los conocimientos técnicos o recursos necesarios para poder determinar con precisión dicho carácter⁸³⁸.
3. Finalmente, el Acuerdo debería establecer el derecho de las personas afectadas por un procedimiento de intercambio a solicitar que la legalidad y legitimidad del intercambio sea evaluada por un órgano independiente⁸³⁹. En este sentido, los Comentarios al Acuerdo prevén la posibilidad de comunicar la información al contribuyente implicado, a su representante legal o a un testigo. Sin embargo, esto no constituye una obligación por parte del Estado. De este modo, en el caso de que se le negara el acceso a la información, el contribuyente podría solicitar la revisión o apelación de dicha decisión ante un órgano competente⁸⁴⁰.

⁸³⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 108.

⁸³⁹ OBERSON, X., "The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State", op. cit., pág. 17.

⁸⁴⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 12, pág. C(26)-8.

CAPÍTULO 4. EL ACUERDO MODELO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE. ASPECTOS FORMALES.

A la hora de abordar los aspectos formales del MA OCDE hay que tener en cuenta el marco hasta ahora estudiado. Así, antes que nada cabe recordar que este Modelo es el resultado de los trabajos realizados en el contexto del proyecto de competencia fiscal lesiva de la OCDE, con lo que su contenido y forma están determinados por los fines del mismo. En este sentido, el Acuerdo constituye el principal instrumento normativo con el cual la OCDE pretende alcanzar la eliminación del carácter lesivo de la competencia fiscal mediante el intercambio efectivo de información tributaria, particularmente con aquellos países considerados paraísos fiscales.

En relación con este objetivo, y para efectos del proyecto de la OCDE, cobra gran relevancia la definición de paraíso fiscal. Al respecto, se ha venido atribuyendo la denominación de paraíso fiscal a un país de acuerdo con la presencia de determinados rasgos, dentro de los que destacan la opacidad de su sistema fiscal, un impuesto sobre la renta nulo o mínimo, así como la existencia de diversos elementos (como la existencia de legislación estricta sobre secreto bancario) que pueden constituir una ventaja para aquellos contribuyentes que buscan reducir su carga fiscal en su Estado de residencia. Junto a estas características, la ausencia de mecanismos de intercambio de información tributaria con otros países, cuestión que por otra parte puede representar la carencia de sistemas fiscales completos y complejos, se ha convertido en uno de los criterios fundamentales a la hora de señalar a una jurisdicción como paraíso fiscal⁸⁴¹. Por ello, el eje de las actividades de la OCDE, en particular el desarrollo del MA OCDE, se ha enfocado a la eliminación paulatina de ciertos obstáculos en el desarrollo del intercambio efectivo de información. Es el caso de las trabas que tradicionalmente ha supuesto el secreto bancario para el desarrollo eficiente de la Administración tributaria, ya que el MA OCDE obliga a los Estados contratantes a implementar las medidas normativas necesarias que permitan el acceso de las autoridades tributarias a determinada información sobre operaciones financieras y bancarias. Del mismo modo, el MA OCDE prevé expresamente la obligación del Estado requerido de obtener y proporcionar la información

⁸⁴¹ MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., "El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses", *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2010, pág. 140.

solicitada, aun en el supuesto de que no precise de los datos para sus propios efectos fiscales, o que la conducta investigada no constituya un delito en su territorio.

Por otra parte, en lo que se refiere a la noción de intercambio efectivo de información en materia tributaria, la OCDE viene considerando que este se da cuando se encuentre disponible o pueda disponerse de información confiable que sea de interés previsible a las necesidades fiscales del Estado requirente, en un periodo de tiempo razonable, y existan mecanismos legales que permitan que la información sea obtenida e intercambiada⁸⁴². En este sentido, el intercambio efectivo de información enlaza con el concepto de transparencia, que para la OCDE requiere la existencia de tres elementos: 1) disponibilidad de la información; 2) acceso apropiado a la información por parte de las autoridades tributarias; y, 3) existencia de instrumentos jurídicos que implementen el intercambio de información⁸⁴³.

En lo que respecta a estos instrumentos, dada la escasa tradición de los paraísos fiscales en cooperación, e incluso la ausencia de sistemas fiscales adecuados, a diferencia de lo que sucede en otras normas internacionales, el MA OCDE únicamente prevé dos formas de asistencia: el intercambio de información previa solicitud y las inspecciones o comprobaciones en el extranjero.

1. EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ROGADO O PREVIA SOLICITUD.

El procedimiento de intercambio de información se refiere al proceso mediante el cual la autoridad tributaria de un Estado obtiene datos que se encuentran en poder de las autoridades de otro Estado, o solicita a dichas autoridades que obtengan la información en su nombre⁸⁴⁴. A diferencia del intercambio de información automático o espontáneo, en el caso del intercambio previa solicitud nos encontramos ante un suministro de información que tendrá lugar cuando las autoridades tributarias de un Estado, al investigar a un determinado obligado

⁸⁴² "Exchange of information for tax purposes is effective when reliable information, foreseeably relevant to the tax requirements of a requesting jurisdiction is available, or can be made available, in a timely manner and there are legal mechanisms that enable the information to be obtained and exchanged". OCDE, *Implementing the Tax Transparency Standards. A Handbook for assessors and jurisdictions*, OECD Publishing, Paris, 2010, págs. 22-23.

⁸⁴³ OCDE, *Implementing the Tax Transparency Standards. A Handbook for assessors and jurisdictions*, op. cit., pág. 23.

⁸⁴⁴ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", op. cit., pág. 1880.

tributario, requieran la asistencia de otro Estado para poder completar su inspección o comprobación⁸⁴⁵. Por lo demás, el requerimiento de información podrá referirse a cuestiones como la determinación de la residencia del contribuyente, la existencia de una obligación tributaria nacional o extranjera, a operaciones financieras transnacionales o a la propiedad de otros activos, a la participación y el control ejercido sobre sociedades, a la participación de un contribuyente en actividades empresariales en un país determinado, o al origen de ingresos⁸⁴⁶.

Al respecto, el MA OCDE establece dos elementos para determinar la procedencia de una solicitud de información. Por un lado, un Estado podrá recurrir al intercambio de información para obtener datos que sean de interés previsible para la administración y la aplicación de su legislación tributaria. Por otro lado, dicha información deberá referirse a los impuestos comprendidos por el Acuerdo. En este contexto, el interés o pertinencia previsible implica que los Estados no podrán realizar solicitudes de información genéricas o buscar pruebas que no sean significativas en relación con la situación fiscal de un determinado contribuyente. Asimismo, atendiendo a lo dispuesto por el art. 26 del MC OCDE, los Estados podrán recurrir al procedimiento de intercambio sin importar la etapa en que se encuentre el procedimiento tributario nacional. De este modo, la información puede solicitarse incluso durante un procedimiento penal por fraude fiscal u otras ofensas tributarias⁸⁴⁷. En todo caso, el enfoque adoptado por el MA OCDE para demostrar dicha relevancia es que la solicitud contenga una serie de requisitos, requisitos que serán objeto de análisis más adelante. A este respecto, los Comentarios al Acuerdo aclaran que dichos requisitos deberán interpretarse de una forma flexible para no impedir el intercambio efectivo de información⁸⁴⁸.

Asimismo, el intercambio de información gira en torno a la relación entre dos principios, los de subsidiariedad y proporcionalidad. Por una parte, en términos generales, para que el Estado requerido se encuentre obligado a intercambiar la información solicitada, el Estado requirente deberá haber agotado antes todos los medios de que disponga en su territorio para obtener los datos⁸⁴⁹. Por otra parte, este principio de subsidiariedad se ve matizado por el de

⁸⁴⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 312.

⁸⁴⁶ STANLEY, S. y CARLOW, L., "Impact of Exchange of Tax Information between the IRS and Foreign Tax Authorities", *Corporate Taxation*, vol. 35, núm. 3, 2008, pág. 4.

⁸⁴⁷ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 63, pág. 26; VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1411.

⁸⁴⁸ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 57, pág. 25.

⁸⁴⁹ BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 54.

proporcionalidad, ya que será posible el intercambio a pesar de que el Estado requirente no haya agotado dichos medios, en el caso de que la aplicación de estos generara dificultades desproporcionadas, y fuera menos gravosa su obtención por parte del Estado requerido⁸⁵⁰. Así, el Estado solicitante incluso deberá recurrir a fuentes de acceso al público en general, ya sea mediante internet o bases de datos comerciales, ya sea solicitando la colaboración del cuerpo diplomático ubicado en dicho país, previamente a la solicitud del intercambio⁸⁵¹. No obstante, siempre pueden surgir dudas en cuanto al cumplimiento de este principio, ya sea por no haber agotado todas las fuentes internas de información, ya sea en relación con el acceso efectivo que el Estado requirente tiene a dichas fuentes. En estos casos, como señala BUSTAMANTES ESQUIVIAS, es fundamental la remisión a los principios de buena fe y confianza mutua como bases del intercambio, si se desea que este sea efectivo⁸⁵².

En este contexto, previendo el impacto que puede suponer para Estados sin tradición en cooperación internacional tributaria, el articulado del MA OCDE recoge expresamente los aspectos formales del intercambio de información. De esta manera, se regulan las condiciones o requisitos mínimos que debe reunir la solicitud, los plazos medios razonables para el suministro de la información, las razones y la forma de actuar cuando no sea posible el cumplimiento de los mismos⁸⁵³. En este ámbito, resulta inexcusable la referencia al “Manual sobre la implementación del intercambio de información para efectos fiscales” publicado por la OCDE en 2006, en el cual se analizan diversos aspectos prácticos de dicho procedimiento, dividiendo este en cinco etapas que igualmente son las que aquí vamos a seguir: 1) Preparación y remisión de una solicitud de información; 2) recepción y revisión de una solicitud; 3) obtención de la información solicitada; 4) respuesta a una solicitud; y, 5) información de retroalimentación⁸⁵⁴.

⁸⁵⁰ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 63, pág. 26.

⁸⁵¹ OCDE, “Módulo 1. El intercambio de información previa petición”, en *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales, 2006, párr. 2, pág. 2. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/14/41814353.pdf> (consultado el 24 de febrero de 2011).

⁸⁵² BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., *Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambio de información (Impuestos directos e IVA)*, Documentos de Trabajo 23/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 9.

⁸⁵³ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de la OCDE”, *op. cit.*, pág. 18.

⁸⁵⁴ *Vid.* OCDE, “Módulo 1. El intercambio de información previa petición”, *op. cit.*, pág. 2 y ss.

1.1. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN.

De acuerdo con lo antes señalado, una vez que la autoridad competente del Estado requirente haya agotado todas las fuentes de información con las que cuente dentro de su jurisdicción, y no haya podido obtener los datos necesarios para determinar la situación fiscal de un determinado contribuyente, podrá recurrir al procedimiento de intercambio de información, siempre que dichos datos cumplan con la norma de relevancia previsible y sean relativos a los impuestos comprendidos por el Acuerdo. En este caso, la redacción y el contenido de la solicitud serán factores clave para lograr la mayor eficacia y celeridad en el intercambio de información. En este sentido, la tardanza en el desarrollo del intercambio puede deberse a varias razones: a que las solicitudes no sean lo suficientemente claras, o no sean precisas; a que no contengan la motivación mínima que permita deducir el objetivo perseguido; o a que no incluyan los datos o antecedentes necesarios⁸⁵⁵. Así, conforme a las recomendaciones del MA OCDE, el eje del intercambio estriba en la responsabilidad del Estado requirente a la hora de formular un requerimiento de información que sea lo suficientemente preciso e inteligible como para que el Estado requerido pueda satisfacer adecuadamente con su obligación de intercambiar información⁸⁵⁶.

En este sentido, el acordar la utilización de un formulario o los contenidos mínimos de las solicitudes de información puede simplificar la comprensión de estas para las autoridades del Estado requerido, lo cual puede contribuir en gran medida a evitar retrasos en el desarrollo del procedimiento de intercambio⁸⁵⁷.

De este modo, el Estado requirente deberá en principio aportar detalladamente los datos establecidos previamente en el MA OCDE, tal y como a continuación veremos, así como cualquier otra información pertinente que permita al Estado receptor la comprensión de las necesidades del requirente, pudiendo por tanto dar respuesta a la solicitud de forma eficiente. De lo contrario, una solicitud incompleta o confusa puede resultar en el aumento de costes y

⁸⁵⁵ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., *Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambio de información (Impuestos directos e IVA)*, op. cit., pág. 11.

⁸⁵⁶ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", op. cit., pág. 72.

⁸⁵⁷ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., *Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambio de información (Impuestos directos e IVA)*, op. cit., págs. 11-12. En el marco de la cooperación administrativa en el ámbito del IVA y de los impuestos especiales, se prevé la utilización de formularios con respecto a las solicitudes de intercambio de información y a las solicitudes para realizar investigaciones administrativas de conformidad con el art. 8 del Reglamento 904/2010/CE y el art. 6 del Reglamento 2073/2004/CE, respectivamente.

en mayores retrasos, ya que el Estado requerido puede verse obligado a solicitar a su vez más datos para poder responder a la solicitud⁸⁵⁸. Ahora bien, los Comentarios al MA OCDE aclaran que toda petición de información complementaria por parte del Estado requerido no debe retrasar la respuesta a una solicitud de información, siempre que contenga los elementos previstos por el apartado 5 del art. 5 del mismo⁸⁵⁹.

Al respecto, a diferencia de lo aquí dicho, el art. 26 del MC OCDE no indica que la solicitud de información deba reunir ningún tipo de formalidad especial. En todo caso, deberá contener los datos que sean necesarios para que el Estado requerido pueda responder al requerimiento, además de la información que le permita cerciorarse de que los datos son necesarios o relevantes⁸⁶⁰.

1.1.1. Autoridades competentes.

La solicitud de información solo puede ser elaborada por las autoridades competentes. Dichas autoridades competentes se encuentran definidas por el art. 4.1., inciso a), del MA OCDE, como aquellas que hayan sido designadas por cada Estado contratante en su instrumento de aceptación, ratificación o aprobación (en su versión multilateral); o aquellas señaladas expresamente en el Acuerdo (versión bilateral). Al respecto, el que el procedimiento de intercambio de información solo pueda llevarse a cabo por las autoridades competentes de los Estados garantiza la aplicación de las limitaciones previstas en términos de confidencialidad y en cuanto a la revelación y el uso de la información intercambiada⁸⁶¹.

Por otra parte, esta forma de definir a las autoridades competentes reconoce que la aplicación del Acuerdo puede no ser competencia exclusiva de las más altas autoridades tributarias de un Estado contratante, y que determinados asuntos pueden estar encomendados a otras autoridades por delegación⁸⁶².

⁸⁵⁸ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 4, pág. 3.

⁸⁵⁹ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 64, pág. 26.

⁸⁶⁰ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1408.

⁸⁶¹ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, págs. 1408.

⁸⁶² Comentarios al art. 4 MA OCDE, párr. 15, pág. 18.

No obstante, en la mayoría de los acuerdos tributarios los países designan a las autoridades tributarias centrales de más alto nivel del Estado como autoridades competentes. Esto se debe a que el recurrir a esta forma de asistencia se considera una acción externa del Estado, por lo que debe ser ejercida a nivel central y por unos únicos órganos de representación⁸⁶³. Por ejemplo, en España se suele designar al Ministro de Economía y Hacienda, al Secretario de Estado de Hacienda y al Director General de Tributos⁸⁶⁴.

En estas condiciones, el que las autoridades competentes, y en principio únicas facultadas para llevar a cabo dicho mecanismo de asistencia y tomar las decisiones al respecto, sean autoridades de alto nivel, puede derivar en importantes problemas en cuanto a su celeridad y eficacia⁸⁶⁵. De ahí que el ámbito del intercambio de información no sea ajeno a la figura de la delegación, pues esta por su naturaleza facilita un desempeño más eficaz de funciones que en el caso de su concentración en un nivel central⁸⁶⁶. En este contexto, el Derecho convencional no afecta a la libertad que tienen las autoridades competentes para delegar sus facultades en otras autoridades, conforme a las normas de su legislación interna⁸⁶⁷. En todo caso, las personas en las que haya recaído la delegación de facultades deberán acreditar ante las autoridades competentes del otro Estado que están autorizadas a intervenir, activa o pasivamente, en el procedimiento⁸⁶⁸. Ahora bien, dado que el intercambio de información se entiende como un objeto propio de relaciones entre Estados, en la mayoría de los casos dicha delegación no suele alcanzar a las autoridades tributarias locales, que no podrán iniciar el procedimiento directamente con sus contrapartes en el extranjero, sino que toda solicitud de información y respuesta deberá ser enviada a las autoridades competentes a través de los canales oficiales normales⁸⁶⁹.

En la práctica, el intercambio de información generalmente se encuentra a cargo de una oficina central, la cual se ocupa del manejo de la recepción de solicitudes y la transmisión de la información a otros Estados. Esto puede contribuir a asegurar que exista la necesaria

⁸⁶³ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 335.

⁸⁶⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", op. cit., pág. 1268.

⁸⁶⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", op. cit., pág. 1269.

⁸⁶⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 331.

⁸⁶⁷ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., págs. 1404-1405.

⁸⁶⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 330.

⁸⁶⁹ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", op. cit., párrs. 9 y 15, págs. 5 y 6.

coordinación y coherencia en la aplicación de las políticas del Estado sobre esta forma de asistencia⁸⁷⁰. En este sentido, podemos referirnos a la tendencia a nivel comunitario dirigida a desconcentrar la competencia para cursar y recibir información fiscal transnacional, como lo demuestra el establecimiento de oficinas centrales de enlace, encargadas de gestionar todo lo relativo al procedimiento de intercambio de información, en el marco de la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos directos e indirectos⁸⁷¹.

1.1.2. Forma de la solicitud.

En virtud de la importancia que juega el medio empleado para intercambiar información a la hora de garantizar el control y la confidencialidad de la información, así como para evitar su posible manipulación, hay una preferencia marcada por el uso de mecanismos que permitan la transmisión escrita de la información, dado que así se garantiza la constancia de la misma⁸⁷². Sin embargo, en casos urgentes la OCDE prevé también la posibilidad de iniciar una solicitud de forma oral (por ejemplo, vía telefónica), seguida de una confirmación por escrito, siempre y cuando lo permita la legislación y práctica administrativa del Estado requirente⁸⁷³.

Por otra parte, en virtud de las ventajas que puede suponer el uso de tecnologías electrónicas u otras tecnologías de la información, en términos de celeridad y calidad en el procedimiento de intercambio, estas se han convertido en una oportunidad de mejora clave para los Estados, pues como señala BORJA SANCHIS, el uso de este tipo de tecnologías es altamente recomendable, ya que garantizan un intercambio de información rápido y seguro⁸⁷⁴. Ahora bien, esto exige sistemas de seguridad apropiados. Al respecto, la OCDE ha desarrollado un procedimiento para transmitir información confidencial mediante el uso de correos electrónicos con archivos adjuntos encriptados para lograr un método rápido y seguro para intercambiar información electrónicamente⁸⁷⁵.

⁸⁷⁰ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, op. cit., párr. 75, pág. 34.

⁸⁷¹ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., pág. 49.

⁸⁷² CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 327.

⁸⁷³ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", op. cit., párr. 3, pág. 2.

⁸⁷⁴ BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 80.

⁸⁷⁵ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", op. cit., párr. 3, pág. 2.

Igualmente, el MA OCDE admite que en algunas ocasiones los Estados pueden necesitar que la respuesta a una solicitud cumpla con determinadas formalidades, o que la información se presente en un formato determinado (por ejemplo, declaraciones de testigos o copias autenticadas de documentos originales) para cumplir con los requisitos probatorios u otros requisitos legales previstos por su normativa interna, en cuyo caso el Estado requirente deberá señalarlo expresamente. Por su parte, el Estado requerido deberá atender dicha solicitud en la medida de lo posible, a menos que el formato no le sea conocido o permitido conforme a su propia legislación o práctica administrativa⁸⁷⁶.

1.1.3. Requisitos de la solicitud.

Los elementos concretos que deberá proporcionar el Estado requirente en la solicitud de información, para efectos de demostrar que los datos requeridos pueden ser de interés previsible para la aplicación de su legislación tributaria, vienen recogidos en el art. 5.5 del MA OCDE:

- a) La identidad de la persona sujeta a inspección o investigación.
- b) La información solicitada.
- c) La finalidad fiscal para la que se solicita la información.
- d) Los motivos para creer que la información se encuentra en el territorio del Estado requerido
- e) El nombre y la dirección de la persona en cuyo poder se encuentra la información.
- f) La declaración del Estado requirente respecto al cumplimiento del principio de reciprocidad.
- g) La declaración del Estado requirente respecto al principio de subsidiariedad.

Al respecto, los Comentarios al MA OCDE apuntan que es necesario llevar a cabo una interpretación flexible de dichos elementos para que no se obstaculice el intercambio efectivo de información⁸⁷⁷.

⁸⁷⁶ ESCALONA RUÍZ, M. A., "Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua", *op. cit.*, pág. 80.

⁸⁷⁷ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 57, pág. 25.

a) La identidad de la persona sujeta a inspección o investigación.

De acuerdo con las normas sobre procedencia de una solicitud de información adoptadas por el MA OCDE, en primer lugar, los Estados únicamente podrán solicitar la asistencia de otro Estado cuando requieran datos relevantes sobre la situación fiscal de un determinado contribuyente. En este sentido, los Comentarios al Acuerdo aclaran que el MA OCDE pretende establecer el intercambio de información de la forma más amplia posible. Sin embargo, esto no significa que los Estados se encuentren en libertad de llevar a cabo investigaciones genéricas (*fishing expeditions*) o puedan presentar solicitudes generales que resulten poco relevantes para la situación tributaria de un sujeto⁸⁷⁸.

En esta tesitura, de los Comentarios al MA OCDE se desprende que la autoridad competente del Estado requirente deberá proporcionar los datos suficientes que permitan la identificación del contribuyente investigado. Por ejemplo, en el caso de que un Estado requiera datos sobre una cuenta bancaria sin conocer la identidad del titular, deberá aportar otros datos que permitan identificarla, como el número de la cuenta u otros datos similares⁸⁷⁹.

Por su parte, para estos efectos, el Manual de la OCDE señala algunos datos mínimos en lo que se refiere a la identidad de la persona sujeta a investigación que se deben incluir en la solicitud⁸⁸⁰:

- ✓ Nombre de la persona sujeta a investigación.
- ✓ Fecha de nacimiento (en el caso de personas físicas).
- ✓ Estado civil.
- ✓ Número de identificación fiscal⁸⁸¹.
- ✓ Dirección, incluyendo correo electrónico o página web si se conocen.

⁸⁷⁸ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 3, pág. 15.

⁸⁷⁹ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 58, pág. 25.

⁸⁸⁰ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 5, pág. 3.

⁸⁸¹ La mayoría de los países miembros de la OCDE asignan un número de identificación fiscal a sus contribuyentes residentes y en algunos otros Estados se asigna también a los no residentes bajo ciertas circunstancias. Así, en 1997 la OCDE adoptó la Recomendación sobre el uso de números de identificación fiscal (NIF) en el contexto internacional (C(1997)39/FINAL). En este sentido, es indudable que la existencia de una clave numérica común para la identificación de los contribuyentes entre los países partícipes en programas de intercambio de información facilita significativamente este. En particular puede agilizar el intercambio automático de información y su empleo en programas automatizados de cruzamiento de datos. En todo caso, el contar con el NIF, ya sea en un intercambio espontáneo, ya sea en un intercambio previa solicitud, facilita la rápida identificación del contribuyente, lo que podría aumentar la eficacia del intercambio al evitar complicaciones como la existencia de homónimos.

- ✓ En el supuesto de que se solicite información relacionada con pagos o transacciones realizadas a través de un intermediario: nombre, dirección y número de identificación fiscal del intermediario.
- ✓ En caso de solicitar información bancaria: nombre y dirección de la sucursal bancaria, así como número de la respectiva cuenta bancaria.

b) La información solicitada.

Uno de los objetivos principales del intercambio de información es la correcta aplicación de la legislación tributaria del Estado requirente. Esto puede implicar que las autoridades tributarias cuenten con datos que reúnan diversas condiciones probatorias o legales para su utilización ante los tribunales⁸⁸². En esta tesitura, la solicitud deberá señalar la información requerida y su naturaleza. Asimismo, en caso de que sea probable su utilización en un procedimiento administrativo o judicial, la autoridad competente del Estado requirente deberá apuntar las formalidades o el formato específico en que debe remitirse la información para satisfacer los requisitos de su legislación interna. Por ejemplo, la presentación de la información por medio de copias autenticadas de documentos originales. No obstante, si dicho formato no se encuentra permitido por la legislación del Estado requerido, este podrá negarse a proporcionar la información de dicho modo⁸⁸³, lo cual no lo exime en todo caso de su obligación de intercambiar la información solicitada⁸⁸⁴.

Al respecto, el Manual de la OCDE señala la conveniencia de consignar la información solicitada de la forma más específica posible, por ejemplo, si se requieren facturas, contratos, etc. En caso de que el Estado requirente solicite copias de documentos o registros bancarios, deberá señalar si requiere la autenticación de documentos y qué tipo. Por otra parte, la solicitud también debe señalar si es necesario que se adjunte una traducción⁸⁸⁵⁸⁸⁶.

c) La finalidad fiscal para la que se solicita la información.

Además de señalar el objetivo tributario que se pretende alcanzar con la información solicitada, el Manual de la OCDE recomienda que la autoridad competente del Estado

⁸⁸² COLE, R. T. *et al.*, "Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)", *op. cit.*, pág. 30.

⁸⁸³ VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *op. cit.*, pág. 399.

⁸⁸⁴ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 44, pág. 22.

⁸⁸⁵ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 5, pág. 4.

⁸⁸⁶ *Vid. infra*, 1.1.4. Idioma de este capítulo.

requirente incluya en la solicitud los antecedentes relevantes y el origen de la consulta o investigación. Del mismo modo, puede resultar conveniente señalar la etapa del procedimiento en que esta se encuentra en el Estado requirente, así como su naturaleza. Por ejemplo, si se trata de una investigación o comprobación civil o administrativa o, en su caso, si puede acarrear consecuencias penales, además de cualquier otra cuestión que hayan podido identificar las autoridades tributarias. En todo caso, cuando se haga referencia a la normativa interna del Estado requirente, puede resultar conveniente que las autoridades competentes incluyan una explicación de la misma, en la medida en que las autoridades del Estado requerido no estén familiarizadas con esta⁸⁸⁷.

Asimismo, la autoridad competente del Estado requirente deberá señalar los impuestos comprendidos por la solicitud, los períodos impositivos sujetos a comprobación (incluyendo el día, mes y año, de inicio y de final), así como el período fiscal para el cual se solicita la información y, en su caso, los motivos por los que los años investigados sean diferentes⁸⁸⁸.

d) Los motivos para creer que la información se encuentra en el territorio del Estado requerido.

La solicitud deberá señalar los motivos por los que las autoridades competentes del Estado requirente creen que la información se encuentra en el territorio del Estado requerido, o que esta se encuentra en poder o bajo el control de una persona ubicada dentro de su jurisdicción. Para estos efectos, los Comentarios al MA OCDE aclaran que también se considerará que los datos se encuentran en el Estado requerido cuando obren en poder de un organismo o entidad pública del Estado requerido⁸⁸⁹.

e) El nombre y la dirección de la persona en cuyo poder se encuentra la información.

La autoridad competente del Estado requirente deberá incluir en el requerimiento, en la medida en que se conozca, el nombre y la dirección de la persona o personas en cuyo poder cree que se encuentra la información.

⁸⁸⁷ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 5, págs. 3-4.

⁸⁸⁸ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 5, pág. 4.

⁸⁸⁹ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 61, pág. 25.

Asimismo, el Manual de la OCDE añade que la solicitud deberá identificar a cualquier otro contribuyente o entidad extranjera que pueda resultar relevante para la investigación y, en la medida de lo posible, la relación que tengan con la persona sujeta a investigación. En dicho caso, la autoridad competente deberá incluir los datos de identificación con los que cuente, como: nombre, estado civil, número de identificación fiscal, dirección, correo electrónico o página web, número de registro (tratándose de personas jurídicas), así como cuadros, diagramas y cualquier otro documento que ilustre la relación entre las personas involucradas⁸⁹⁰.

f) La declaración del Estado requirente de cumplimiento del principio de reciprocidad. Como hemos visto, y como sucede con otros instrumentos normativos, el MA OCDE contempla algunas situaciones o condiciones en las cuales se exime al Estado requerido de su obligación de intercambiar la información solicitada. Una de las condiciones que encontramos en la totalidad de dichos instrumentos se refiere a la reciprocidad entre los Estados. En lo que se refiere al Acuerdo, el art. 7.1 establece que el Estado requerido no se encuentra obligado a obtener o proporcionar la información si el Estado requirente se encuentra impedido legalmente para obtenerla o suministrarla en una situación similar o que, aún tratándose de actuaciones legalmente posibles, no constituyen una práctica administrativa normal en su territorio. En este sentido, la cláusula sobre reciprocidad se ha venido considerando como el establecimiento de un mínimo común denominador, mediante el cual se evita que el Estado requirente se pueda beneficiar de la normativa del otro Estado y así obtenga información que no podría obtener en el marco de su propia legislación o práctica administrativa⁸⁹¹.

En esta tesitura, el art. 5.5, inciso f), del MA OCDE requiere que el Estado requirente incluya en su solicitud “(...) una declaración en el sentido de que el requerimiento es conforme con el Derecho y las prácticas administrativas de la Parte requirente; de que si la información solicitada se encontrase en la jurisdicción de la Parte requirente la autoridad competente de esta última estaría en condiciones de obtener la información según el Derecho de la Parte

⁸⁹⁰ OCDE, “Módulo 1. El intercambio de información previa petición”, *op. cit.*, párr. 5, pág. 3.

⁸⁹¹ Vid. BAVILA, A., “Some issues on the Exchange of information between revenue authorities”, *op. cit.*, pág. 291; CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, págs. 161-168; GANGEMI, B., “International mutual assistance through exchange of information”, *op. cit.*, pág. 156; VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1430 y ss.

requirente o en el curso normal de la práctica administrativa; y de que es conforme con el presente Acuerdo”. Así, esta declaración cumple el objetivo de facilitar la determinación por parte del Estado requerido de que se satisfacen los requisitos propios del principio de reciprocidad⁸⁹². En esta tesitura, el Estado requerido no tiene obligación de investigar ni comprobar la veracidad de las declaraciones del Estado requirente. De esta forma, cuando el Estado requerido suministre la información con base en las declaraciones del Estado requirente exigidas por el MA OCDE, se considerará que sus actuaciones se encuentran dentro del marco del mismo⁸⁹³.

Así, la declaración debe referirse a tres condiciones. Primero, que la solicitud se encuentra conforme al Derecho y a la práctica administrativa del Estado requirente. Segundo, que de encontrarse en el territorio del Estado requirente, las autoridades competentes podrían obtenerla conforme a su legislación interna y a su práctica administrativa habitual. Tercero, que la solicitud se adecua a los términos del propio Acuerdo⁸⁹⁴. Para estos efectos, el MA OCDE considera dentro del curso normal de la práctica administrativa de un Estado a aquellas investigaciones o inspecciones especiales que afecten a las cuentas profesionales o empresariales del contribuyente o de otras personas, siempre y cuando las autoridades tributarias del Estado requirente lleven a cabo investigaciones similares en caso de que la información se encuentre en su jurisdicción⁸⁹⁵.

g) La declaración del Estado requirente respecto al principio de subsidiariedad.

En principio, para que un Estado pueda poner en marcha el procedimiento de intercambio de información, y se origine la obligación del Estado requerido de obtener y suministrar los datos requeridos, deberá ajustarse al principio de subsidiariedad. Este requisito se justifica por la carga de trabajo adicional que supone para el Estado requerido el dar contestación a un requerimiento de información, ya sea porque debe obtener la información de sus archivos y después enviarla al otro Estado, ya sea porque no cuenta con la misma y debe iniciar una investigación para conseguirla⁸⁹⁶. En esta tesitura, el Estado requirente deberá recurrir a este medio una vez que haya agotado todas las fuentes de información que tenga a su alcance dentro de su territorio. De lo contrario, el Estado podría denegar la solicitud de conformidad

⁸⁹² OCDE, “Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información”, *op.cit.*, párr. 39, pág. 15.

⁸⁹³ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 77, pág. 28.

⁸⁹⁴ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 62, pág. 25.

⁸⁹⁵ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 62, pág. 25.

⁸⁹⁶ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 63, pág. 25.

con lo dispuesto por el art. 7 del MA OCDE, por resultar contraria a los términos del propio Acuerdo.

Al respecto, el principio de subsidiariedad contemplado por el MA OCDE viene matizado por el principio de proporcionalidad. Cabe recordar que este principio implica que la norma no establezca algo considerado, objetivamente, excesivo o desmesurado. Dicha ponderación presenta un carácter relacional, esto es, siempre implica una comparación entre los medios utilizados y los fines públicos que se persiguen⁸⁹⁷. De acuerdo con esto, el Estado requirente no está obligado a ejecutar las medidas para obtener la información cuando estas originen dificultades desproporcionadas. Así, el intercambio de información será procedente cuando sea más fácil para el Estado requerido obtener los datos, aun cuando el Estado requirente no haya agotado sus propios medios. Por ejemplo, si para obtener la información basta con que el Estado requerido se dirija a un único proveedor, mientras que el Estado requirente necesitaría dirigirse a un gran número de proveedores⁸⁹⁸. Por ello, las autoridades competentes del Estado requirente deberán incluir en la solicitud de información una declaración en la que hagan constar que se han agotado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener dicha información, salvo aquellas medidas que implican dificultades desproporcionadas. En relación con esta declaración del Estado requirente, las actuaciones que efectúe el Estado requerido con base a la misma se considerarán conforme al art. 5 del MA OCDE, sin que se encuentre obligado a investigar o comprobar la veracidad de esta⁸⁹⁹.

Por otra parte, el Manual de la OCDE hace referencia a otros elementos que deberían incluirse en una solicitud de información, en la medida de lo posible, para maximizar las posibilidades de éxito del intercambio de información⁹⁰⁰:

- ✓ En virtud de la trascendencia que pueden tener los tiempos de respuesta en el éxito de una investigación, se deberá incluir expresamente la urgencia de la respuesta y las

⁸⁹⁷ Para consultar un análisis más detallado de este principio y su papel en el ámbito de la asistencia mutua tributaria, *vid.* ROZAS VALDÉS, J. A. y VILLAR EZCURRA, M., “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006, págs. 73-90.

⁸⁹⁸ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 63, pág. 26.

⁸⁹⁹ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 77, pág. 28.

⁹⁰⁰ OCDE, “Módulo 1. El intercambio de información previa petición”, *op. cit.*, párr. 5, pág. 3.

razones de la misma y, en su caso, la fecha después de la cual la información dejaría de ser útil.

- ✓ En el supuesto de que la legislación o práctica administrativa del Estado requerido prevea la notificación al contribuyente afectado por el intercambio de información, se deberá señalar si existen motivos para evitar o retrasar dicha notificación. Por ejemplo, cuando esta pueda poner en peligro la investigación.
- ✓ Se deberán incluir los datos del funcionario de contacto (nombre, teléfono, fax, dirección, correo electrónico, etc.), y si este actúa por delegación de la autoridad competente.

1.1.4. Idioma.

En cuanto al idioma en que debe efectuarse el intercambio de información, el art. 11 del MA OCDE establece que los Estados contratantes podrán determinar de mutuo acuerdo el idioma que utilizarán en las solicitudes y en las respuestas, si bien en caso de no elegir idioma establece el inglés y el francés como alternativas. Al respecto, el Manual de la OCDE señala que en los intercambios rogados la solicitud de información deberá ser redactada en el idioma del Estado requirente y, en caso de ser posible, se deberá acompañar de la traducción en el idioma del Estado requerido o, en su defecto, en un tercer idioma en común⁹⁰¹.

Hay que tener en cuenta que la utilización de distintos idiomas en los Estados contratantes puede entrañar una serie de problemas en relación con la traducción de documentos. Un supuesto habitual es que se adjunten a la solicitud de información otros documentos (como acuerdos, correspondencia comercial, facturas, etc.) sin la traducción correspondiente, de tal manera que el Estado requerido puede verse obligado a emplear un tiempo innecesario traduciendo información que podría ser irrelevante para efectos de la solicitud. Por ello, en estos casos, el Estado requirente deberá especificar cuáles son los elementos relevantes de los documentos adjuntos, para que de este modo el intercambio de información se desarrolle de una forma más rápida y eficiente⁹⁰².

⁹⁰¹ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 7, pág. 4.

⁹⁰² OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 8, págs. 4-5.

Además, en este contexto, el Manual de la OCDE recomienda que se señale dentro de la solicitud de información si el Estado requirente necesita que la respuesta venga acompañada de la traducción correspondiente. Asimismo, apunta a la posibilidad de que en los casos urgentes el no requerir una traducción puede acelerar el intercambio⁹⁰³.

Por otra parte, aunque su objetivo sea otro, la OCDE apunta a la estandarización de las formas de intercambio de información como una solución, pues así se podría reducir o eliminar la necesidad de traducciones, además de contribuir a que las autoridades competentes del Estado receptor se formen una opinión más rápida en relación con la naturaleza de la solicitud y el tipo de información solicitada⁹⁰⁴.

1.1.5. Prescripción.

La prescripción de las obligaciones tributarias o los límites temporales sobre las facultades de comprobación de las autoridades pueden jugar un papel muy importante en el contexto del procedimiento de intercambio de información entre Estados, pudiendo traducirse en la imposibilidad por parte del Estado requerido de obtener los datos solicitados.

Una complicación lógica es que el periodo de tiempo durante el cual las autoridades tributarias pueden ejercer sus facultades de comprobación o fiscalización sobre una determinada obligación tributaria puede variar considerablemente de un país a otro. Dichas facultades pueden extinguirse por dos motivos. Primero, por el simple transcurso de ciertos límites de tiempo. Generalmente, el periodo en el cual la autoridad tributaria puede investigar una obligación tributaria dependerá directamente del plazo en el que el impuesto debe ser determinado. Así, para ROSEMBUJ, la prescripción de la potestad liquidatoria de la Administración tributaria apunta a una omisión prolongada en el tiempo o a la ineficacia en la actuación jurídica por el transcurso del tiempo⁹⁰⁵. Este plazo puede extenderse, según el país, desde 3 hasta 10 años. No obstante, en algunas ocasiones dicho plazo puede ampliarse a favor del contribuyente, o se prevé su posible ampliación o eliminación cuando se den ciertas condiciones (como en casos de fraude, negligencia, etc.). Segundo, cuando se hayan

⁹⁰³ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", párr. 5, pág. 4.

⁹⁰⁴ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, op. cit., párr. 93, pág. 39.

⁹⁰⁵ ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, op. cit., pág. 102.

completado ciertos procedimientos en relación con la determinación de una obligación tributaria en concreto. Por ejemplo, cuando el caso haya estado sujeto a controversia y esta se haya resuelto mediante una resolución legal⁹⁰⁶.

En esta tesitura, la OCDE considera que aún cuando existan grandes diferencias en la legislación interna de los Estados sobre la materia, la autoridad competente de un Estado que esté contemplando presentar una solicitud de información no se encuentra obligada a analizar previamente la legislación del Estado requerido, ni viceversa, ya que se presume que si un país solicita información, este se encuentra en condiciones de poder utilizarla para sus efectos fiscales⁹⁰⁷. De acuerdo con esto, conforme a los términos del MA OCDE, un Estado no puede solicitar información sobre obligaciones fiscales prescritas, en virtud de que esto se traduciría en la falta de trascendencia tributaria de los datos requeridos (interés previsible de la información)⁹⁰⁸. Asimismo, generalmente, una vez que ha prescrito la obligación tributaria el Estado acreedor no podrá solicitar información a otro Estado, en virtud de que sus potestades de investigación se habrán agotado⁹⁰⁹. Sin embargo, en algunos casos, como cuando existe clandestinidad y ocultación, se podría justificar la solicitud de información a otro Estado sobre obligaciones tributarias prescritas, con base en razones de orden público⁹¹⁰.

Por otra parte, también podrán surgir problemas de prescripción para el Estado requerido en el caso de que la información solicitada se refiera a obligaciones tributarias prescritas en su territorio. En este caso podría ser posible que las autoridades tributarias del Estado requerido ya cuenten con los datos en sus archivos y, de este modo, pueda llevarse a cabo el intercambio. De lo contrario, en virtud del principio de autonomía procedimental, conforme a lo dispuesto por su normativa interna, las autoridades del Estado requerido se encontrarían impedidas para realizar medidas de comprobación adicionales necesarias para obtener la información requerida.

⁹⁰⁶ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, op. cit., párr. 67, págs. 32-33.

⁹⁰⁷ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, op. cit., párr. 68, pág. 33.

⁹⁰⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", op. cit., págs. 1281 y 1282.

⁹⁰⁹ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., págs. 140-141.

⁹¹⁰ ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, op. cit., págs. 104-106.

Un tercer tipo de problemas se da cuando transcurre mucho tiempo entre el momento en el que el Estado suministra la información y el período al que se refieren los datos pueden suscitarse problemas de prescripción. En este caso se aplicarán las normas de prescripción del Estado requirente⁹¹¹. Al respecto, en algunos países la solicitud de información enviada a otro Estado puede interrumpir o ampliar el período de prescripción de una investigación, por lo que las autoridades tributarias deberán adecuarse a la normativa interna aplicable⁹¹². En este sentido, MARTÍNEZ GINER considera que la remisión de un requerimiento de información supondría la interrupción de la prescripción de la obligación principal sujeta a investigación⁹¹³.

Si tomamos el caso español, la cuestión de los plazos queda como sigue. Hay dos grandes plazos a retener. Por una parte, se prevé un plazo general de prescripción de cuatro años aplicable a las obligaciones formales de información del obligado tributario, de conformidad con lo dispuesto por el art 70.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)⁹¹⁴. Por otra parte, el art. 150 de la LGT establece en el caso de procedimientos de inspección un plazo máximo de doce meses contados a partir de la notificación del inicio del mismo hasta la notificación del acto administrativo de liquidación correspondiente. Ahora bien, dicho plazo podrá ampliarse en otros 12 meses adicionales cuando existan determinadas circunstancias. Por ejemplo, que las actuaciones revistan especial complejidad considerando el volumen de operaciones, la dispersión geográfica de las actividades, o su tributación como grupos consolidados o en régimen de transparencia fiscal internacional. Al respecto, el Art. 184.2 c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos señala que existirá especial complejidad cuando los hechos, actos, elementos, actividades y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se

⁹¹¹ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., págs. 140-141.

⁹¹² Por ejemplo, en los Países Bajos se ha establecido una normativa que amplía el período de prescripción tributaria de 5 a 12 años cuando la Administración tributaria esté inspeccionando hechos imposables transfronterizos en el marco de una comprobación internacional. OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", op. cit., párr. 10, pág. 5.

⁹¹³ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", op. cit., pág. 57.

⁹¹⁴ Art. 70.1 LGT: "1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado solo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas".

realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

Asimismo, el cómputo del plazo del procedimiento de inspección puede ser interrumpido justificadamente en determinadas circunstancias. Se considera una interrupción justificada cuando sea necesario solicitar datos o informes a otros órganos o unidades de la misma administración o de otras Administraciones, sin que la interrupción pueda exceder de seis meses. Ahora bien, cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados dicho plazo será de doce meses⁹¹⁵. Así, la solicitud de información a otro Estado se considera una interrupción justificada sobre el plazo del procedimiento inspector, sin que la actividad o inactividad del Estado requerido resulte relevante para calificar la interrupción del procedimiento en el Estado requirente, ya que escapa al control del obligado tributario y de la administración y tribunales españoles⁹¹⁶.

1.2. RECEPCIÓN DE UNA SOLICITUD.

El apartado 6 del artículo 5 del MA OCDE se encarga de establecer ciertas reglas procedimentales a cargo de las autoridades competentes del Estado requerido para asegurar que el intercambio de información se desarrolle de la forma más eficiente posible. En este contexto, el Acuerdo establece la obligación del Estado requerido de dar respuesta a la solicitud “tan pronto como sea posible”. Sin embargo, va más allá de esta fórmula genérica adoptada por el MC OCDE, y establece plazos específicos para las actuaciones dentro del procedimiento de intercambio.

Así, en principio, el Estado requerido deberá confirmar por escrito la recepción de la solicitud de información a las autoridades competentes del Estado requirente. A continuación, la autoridad competente deberá verificar si la solicitud es válida y cumple con las condiciones establecidas por el MA OCDE. Al respecto, de ningún modo el Estado requerido se encuentra obligado a aceptar la solicitud de información sin verificar su validez previamente. En caso de que las autoridades competentes del Estado requerido consideren que la solicitud se

⁹¹⁵ Art. 103.a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

⁹¹⁶ MARTÍNEZ GINER, L. A., “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 59.

encuentra incompleta, deberán notificárselo al Estado requirente, señalando los defectos que hubiera en el requerimiento dentro de un plazo de sesenta días contados a partir de la recepción del mismo⁹¹⁷. Ahora bien, aun cuando el Estado requerido solicite datos complementarios, dicha solicitud no puede retrasar la respuesta al requerimiento cuando este reúna los requisitos establecidos por el art. 5.5 del MA OCDE⁹¹⁸.

Para estos efectos, el Manual de la OCDE señala una serie de elementos mínimos que debe reunir una solicitud de información, tal y como hemos analizado⁹¹⁹:

- ✓ Debe encontrarse firmada por las autoridades competentes del Estado requirente.
- ✓ Debe incluir los antecedentes necesarios para procesarla.
- ✓ La información solicitada debe poder ser suministrada de conformidad con el instrumento legal en que se basa, y conforme a la legislación interna del Estado requerido.
- ✓ Debe proporcionar datos suficientes para poder identificar al contribuyente, y cualquier otro dato necesario para permitir la comprensión de la solicitud.

Por otra parte, la autoridad competente del Estado requerido también deberá considerar si existen razones expresamente reguladas por el MA OCDE por las que puede denegar la solicitud. Cabe recordar que este análisis previo no invalida la posibilidad de que dichas circunstancias puedan surgir en una fase más adelantada del procedimiento. Por ejemplo, cuando las autoridades tributarias del Estado requerido lleven a cabo un procedimiento de investigación para obtener la información solicitada, pero esta no se pueda adquirir por encontrarse protegida por la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente⁹²⁰. En concreto, el art. 7 del MA OCDE señala los motivos por los que un Estado contratante puede denegar una solicitud⁹²¹:

- a) Que la solicitud de información no cumpla con el principio de reciprocidad.

⁹¹⁷ Art. 5.6, inciso a) del MA OCDE.

⁹¹⁸ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 64, pág. 26.

⁹¹⁹ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 11, pág. 5.

⁹²⁰ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 12, pág. 5.

⁹²¹ Para consultar un análisis más detallado de las razones por las cuales el Estado requerido puede denegar un requerimiento, *Vid. Supra*, 2.5. Los límites a la obligación de intercambiar información del Capítulo 3.

- b) Que la solicitud no se encuentre conforme a los términos del Acuerdo.
- c) Que la información solicitada revele un secreto industrial, comercial o profesional o cuya revelación fuera contraria al orden público.
- d) Que la revelación de la información viole la confidencialidad entre abogado y cliente.
- e) Que la información se solicite para aplicar una disposición de la legislación fiscal del Estado requirente que resulte discriminatoria en contra de un nacional del Estado requerido respecto a un nacional del Estado requirente que se encontrara en las mismas circunstancias.

La OCDE recomienda que en caso de que existan dudas sobre la validez de una solicitud, antes de rechazarla, las autoridades competentes del Estado requerido aclaren la cuestión con la autoridad competente del otro Estado⁹²². Por ejemplo, en caso de que no sea evidente la trascendencia tributaria de la información solicitada, el Estado requerido puede solicitar del otro Estado que envíe los datos o aclare las circunstancias legales pertinentes. Sin embargo, esto no significa que el Estado requerido no pueda suministrar la información, siempre que dicha posibilidad esté contemplada por la legislación interna de dicho Estado. En este sentido, la normativa interna del Estado determinará si es necesario o no revisar que la información sea necesaria⁹²³. En este contexto, y como una posible forma de reducir los costos y los recursos utilizados por parte del Estado requerido, el Manual de la OCDE sugiere la posibilidad de que la autoridad competente del Estado requerido invite a un representante del Estado requirente para que aclare la solicitud, o que funcionarios del Estado requirente se encuentren presentes en la audiencia con el contribuyente o durante la comprobación tributaria⁹²⁴.

Es más, aun cuando exista alguno de los motivos por los que se pueda denegar una solicitud, las autoridades competentes del Estado requerido podrán decidir llevar a cabo un intercambio discrecional⁹²⁵, siempre que lo permita su legislación interna, sin que esto signifique que la persona interesada pueda alegar que se han vulnerado las normas de confidencialidad⁹²⁶.

⁹²² OCDE, "Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información", *op. cit.*, párr. 47, pág. 17.

⁹²³ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1406.

⁹²⁴ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 11, pág. 5.

⁹²⁵ *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M., "El Artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información", *op. cit.*, pág. 1270.

⁹²⁶ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 71, pág. 27.

1.3. OBTENCIÓN DE LA INFORMACIÓN.

Una vez que la autoridad competente del Estado requerido ha verificado que la solicitud de información cumple con las condiciones antes mencionadas, esta deberá comprobar si dispone de todos los datos necesarios para responder al requerimiento. La información solicitada por el Estado requirente puede dividirse en dos tipos. Por un lado, la información que ya se encuentra a disposición de la autoridad tributaria (por ejemplo, declaraciones, ingresos, deducciones, etc.). Por otro lado, aquella información que puede ser obtenida por las autoridades fiscales, pero que requiere la realización de otras actuaciones, por ejemplo, entrevistar al contribuyente o requerir información de terceros (como instituciones bancarias)⁹²⁷. En todo caso, la OCDE recomienda que las autoridades del Estado requerido consideren de alta prioridad la obtención de la información solicitada por otro Estado, ya que una respuesta pronta y completa puede contribuir a que se le otorgue el mismo tratamiento en una situación inversa⁹²⁸.

De conformidad con el art. 5.2. del MA OCDE, si la información en poder de las autoridades competentes del Estado requerido no fuera suficiente para cumplimentar la solicitud, estas deberán recurrir a las medidas pertinentes de que dispongan para recabar dicha información, con independencia de que la necesiten o no para sus propios fines tributarios. Para estos efectos, las medidas pertinentes para recabar información comprenden las medidas legislativas y procedimientos administrativos o judiciales que permitan a un Estado obtener y proporcionar la información solicitada⁹²⁹. En todo caso, será el Estado requerido el que determine cuáles son las medidas adecuadas para recabar la información solicitada⁹³⁰, de tal manera que la obtención de la información se regirá conforme al principio de autonomía procedimental, por lo que las autoridades competentes del Estado requerido podrán utilizar cualquier forma y medio técnico previsto por su legislación interna y práctica administrativa para suministrar la información⁹³¹.

⁹²⁷ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 17, pág. 6.

⁹²⁸ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 16, pág. 6.

⁹²⁹ Art. 4.1., inciso I) del MA OCDE.

⁹³⁰ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 42, pág. 22.

⁹³¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, pág. 32.

En cuanto a las medidas para obtener la información solicitada, cabe señalar la distinta postura del MC OCDE respecto al Acuerdo. Así, la redacción del art. 26 del primero de estos instrumentos se encuentra matizada por el principio de reciprocidad entre los Estados involucrados, basándose en la presunción de que los mismos cuentan con un sistema fiscal similar y, por ende, con un mismo abanico de medidas a su disposición para recabar los datos, sin importar que la investigación se relacione con su tributación o con la de otro Estado⁹³². Por el contrario, debido a que el MA OCDE se desarrolló en el contexto del intercambio de información con los denominados paraísos fiscales, cuya falta de imposición directa podría afectar a las medidas de que disponen las autoridades tributarias para recabar la información solicitada, el Acuerdo se refiere a las “medidas *pertinentes*” para recabar dicha información⁹³³.

En este sentido, el Manual de la OCDE plantea una lista no exclusiva de medidas que puede realizar el Estado requerido para recabar la información solicitada, siempre de acuerdo con su legislación y práctica administrativa, como⁹³⁴:

- ✓ Interrogar a la persona o personas que puedan tener la posesión o el control de la información.
- ✓ En caso de no obtener la cooperación voluntaria de los sujetos, requerir su comparecencia en una hora y lugar determinados para obtener su declaración. De no presentarse, aplicar las medidas de apremio pertinentes.
- ✓ Solicitar la exhibición de libros, documentos, registros y otros elementos materiales.
- ✓ Conseguir el acceso a los locales y las órdenes de registro correspondientes para examinar libros, registros y otros elementos materiales.
- ✓ Obtener copias autenticadas de los libros, papeles, registros o de otros elementos materiales.

⁹³² Art. 26. 4 del MC OCDE: “Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma”.

⁹³³ OCDE, “Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información”, *op.cit.*, párr. 42, pág. 20.

⁹³⁴ OCDE, “Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información”, *op.cit.*, párr. 52, págs. 20-21.

- ✓ Permitir que la autoridad competente del Estado requirente formule preguntas por escrito a las personas que presten testimonio o que hayan elaborado los libros y otros elementos materiales.

1.4. RESPUESTA A UNA SOLICITUD.

1.4.1. Elementos de la respuesta.

Una vez que se haya reunido la información, las autoridades competentes del Estado requerido procederán a elaborar la respuesta o, como sucede en algunos países, serán las autoridades tributarias locales las encargadas de preparar la misma, sujeta no obstante a la supervisión de las autoridades competentes para el intercambio. A continuación, cuando así lo disponga la normativa interna, las autoridades del Estado requerido procederán a notificar al contribuyente, siempre que no existan excepciones aplicables (como la sospecha de fraude fiscal)⁹³⁵.

Generalmente, los problemas que se suscitan en la práctica del intercambio de información se originan por la falta de uniformidad en la elaboración y la presentación de los datos intercambiados⁹³⁶. En esta tesitura, el Manual elaborado por la OCDE señala una serie de elementos mínimos que deben incluirse en la respuesta a una solicitud de información⁹³⁷:

- ✓ El fundamento legal sobre el cual se proporciona la información.
- ✓ Una referencia al requerimiento al que se da respuesta.
- ✓ La información solicitada, incluyendo copias de documentos, así como cualquier otra información que no se haya solicitado expresamente pero que pueda resultar de utilidad basándose en los datos contenidos en la solicitud. Al respecto, la OCDE aconseja que si se hace referencia a la legislación nacional se considere la posibilidad de incluir una explicación de la misma, en la medida en que la autoridad extranjera no esté familiarizada con esta.

⁹³⁵ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 19, págs. 6-7.

⁹³⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, págs. 327-328.

⁹³⁷ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 20, págs. 7-8.

- ✓ Las razones por las que no se facilitan ciertos datos, o no se hace en la forma requerida.
- ✓ En cuanto a los importes monetarios, es conveniente señalar la divisa y si se ha retenido un impuesto, en cuyo caso señalar el tipo impositivo y el importe del impuesto.
- ✓ Las medidas que se llevaron a cabo para obtener la información.
- ✓ Los periodos impositivos sobre los que se proporciona la información.
- ✓ De ser aplicable, si se ha llevado a cabo la notificación al contribuyente o a un tercero sobre el intercambio de información; o si existe alguna objeción para notificar al contribuyente acerca de la recepción de la información.
- ✓ Las objeciones que hubiera a la divulgación de toda o parte de la información proporcionada. Por ejemplo, cuando existan datos relativos a secretos empresariales o comerciales.
- ✓ Señalar si se solicita tener conocimiento sobre la utilidad de la información proporcionada (retroalimentación).
- ✓ Un recordatorio sobre las normas de confidencialidad aplicables relativas al uso de la información.
- ✓ Los datos del funcionario tributario de contacto (nombre, teléfono, fax y correo electrónico), y, en su caso, si este actúa por delegación de la autoridad competente.

Por otra parte, en el caso de que el proporcionar la información solicitada pueda significar la revelación de datos que puedan tener el carácter de secreto, las autoridades podrán acordar el modo de empleo de la información, así como las medidas para proteger dicha información⁹³⁸. En todo caso, en relación con este tipo de información, la OCDE recomienda que en principio las autoridades competentes del Estado requerido no nieguen el suministro de la información, sino que busquen medidas alternativas, como el distinguir explícitamente la información que debe ser protegida, o solicitar otros requisitos especiales (por ejemplo, en lo relativo a la notificación a contribuyentes o condiciones especiales para conservar la confidencialidad de la información)⁹³⁹. Algunos países, como EE.UU. y Alemania, que exigen mayores garantías de confidencialidad cuando se trata de secretos industriales y comerciales, recurren a acuerdos específicos sobre confidencialidad (*confidentiality agreements*)⁹⁴⁰. Por su parte, en el caso de la UE, la Directiva 77/799 establecía en su art. 7.2 que en el supuesto de que la

⁹³⁸ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", *op. cit.*, párr. 19, págs. 6-7.

⁹³⁹ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, *op. cit.*, párr. 56, pág. 29.

⁹⁴⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada", *op. cit.*, pág. 455.

legislación o práctica administrativa del Estado requerido estableciera mayores limitaciones en relación con la confidencialidad de la información, este podía rehusarse a proporcionarla a menos que el Estado solicitante se comprometiera a observar los mismos requisitos. Esta posibilidad de negarse al intercambio fue eliminada en la Directiva 2011/16.

Asimismo, es de suma importancia que las autoridades competentes del Estado requerido informen al otro Estado lo más pronto posible si la información no se encuentra disponible o los motivos por los que no se proporciona cierta información o en la forma solicitada, para que este último pueda adoptar otras alternativas para obtener los datos. Al respecto, el MA OCDE establece un plazo máximo de noventa días, contados a partir de la recepción del requerimiento, para que las autoridades del Estado ya sea remitan la información solicitada, ya sea señalen los obstáculos o razones por los cuales se encuentran imposibilitadas para obtenerla o se nieguen a suministrarla (art. 5.6, inciso b) del MA OCDE). Esto no impide que los Estados establezcan plazos menores en acuerdos concretos.

1.4.2. Forma de la información.

En virtud de que uno de los objetivos principales del intercambio de información es permitir la correcta determinación de los impuestos por los Estados, en muchas ocasiones será necesario que las autoridades competentes obtengan la información en una forma que sea aceptable para su utilización en procedimientos judiciales. De lo contrario, esto es, cuando la asistencia no procura medios de prueba, esta deja de ser eficaz, ya que la información intercambiada únicamente comunica una noticia o un hecho⁹⁴¹. En este contexto, con la inclusión del art. 5.3. del MA OCDE que establece expresamente la obligación del Estado requerido de aportar la información en la forma requerida por el otro Estado, en la medida que lo permita su legislación interna, se resuelve uno de los problemas que se venían apreciando en la relevancia práctica de los intercambios de información. Sobre la novedad que esto implica, hay que tener en cuenta que antes de la publicación del MA OCDE la mayoría de los principales instrumentos normativos que regulan este procedimiento (MC OCDE, MC ONU o la Directiva 77/799) no contemplaban expresamente la forma que debía revestir la información intercambiada, con lo cual no se podía exigir que los Estados

⁹⁴¹ BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 112.

adoptaran ni determinadas formalidades a la hora de obtener los datos, ni otras en cuanto a los documentos o elementos de prueba aportados mediante este mecanismo⁹⁴².

Así, el MA OCDE prevé, por una parte, el derecho del Estado requirente de recibir la información en la forma que haya especificado y, por otra parte, la obligación del Estado requerido de enviar dicha información reuniendo las formalidades señaladas por el primero, siempre que se lo permita su legislación y práctica administrativa. Además, si el formato solicitado fuera contrario o no se hallara previsto por su legislación, el Estado requerido no se encontraría eximido de su obligación de intercambiar información⁹⁴³. De este modo, si lo solicitara el Estado requirente, las autoridades competentes del Estado requerido deberán aportar declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales. En algunos casos, la autenticación puede suponer la traducción de los documentos, por lo que los Estados deberán plantear estas situaciones durante las negociaciones correspondientes⁹⁴⁴. Por lo demás, el Estado requerido podrá suprimir o modificar la información que no se encuentre relacionada con la solicitud y cuya revelación podría vulnerar su legislación.

Estas mismas consideraciones han supuesto cambios significativos en el MC OCDE. Así, antes de la modificación del 2005, el art. 26 de este no preveía directrices sobre la forma en que se debía realizar el intercambio. En este sentido, ante la ausencia de acuerdos especiales al respecto, el Estado requerido se encontraba en total libertad de decidir la manera de suministrar la información, incluso de forma oral. Asimismo, dicho precepto no obligaba al Estado requerido a suministrar la información en una forma determinada, aún en el supuesto de que el Estado requirente no pudiera utilizarla a menos de que esta revistiera ciertas formalidades⁹⁴⁵. Sin embargo, tras dicha modificación, los Comentarios al art. 26 se refieren expresamente a la forma en que debe suministrarse la información solicitada en el sentido de recomendar que el Estado requerido atienda a las necesidades del otro Estado, a menos que el formato requerido no sea conocido o sea contrario a la legislación interna o práctica administrativa del Estado requerido, de conformidad con los límites previstos por el apartado 3 del art. 26 de dicho Modelo.

⁹⁴² A este respecto, el art. 20.3 del Convenio OCDE/CE señala que si el Estado requirente ha especificado la forma en que desea recibir la información, de ser posible para el Estado requerido, este último la suministrará en dicha forma.

⁹⁴³ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 44, pág. 22.

⁹⁴⁴ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 45, pág. 22.

⁹⁴⁵ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1408.

Por otra parte, el valor jurídico-probatorio que se otorgue a la información obtenida mediante el procedimiento de intercambio será determinado por la legislación interna del Estado receptor de los datos⁹⁴⁶. En virtud de que los hechos comunicados por las autoridades extranjeras obtenidas mediante este procedimiento servirán de fundamento para que las autoridades del Estado requirente dicten las liquidaciones tributarias dirigidas a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes, el valor que se les otorgue dependerá de varios factores, como la forma y el contenido de la información, el carácter fidedigno del material intercambiado o la forma en que las autoridades del Estado requerido hayan obtenido los datos⁹⁴⁷. De este modo, no podrá otorgarse el mismo valor a comunicaciones informales o a la fotocopia de un documento que a copias autenticadas de documentos originales, cuya autenticidad venga acreditada a través de ciertos requisitos reconocidos internacionalmente (como la apostilla de La Haya). Asimismo, se debe distinguir en el contenido si se comunican datos sobre hechos declarados por el obligado tributario o que hayan sido directamente comprobados por las autoridades tributarias del Estado que proporciona la información, o si se trata de calificaciones realizadas por dichas autoridades, es decir, una interpretación jurídica de los hechos⁹⁴⁸. Otro factor a considerar es la forma en que dichas autoridades adquirieron la información, esto es, si durante su obtención se cometieron irregularidades o si, por el contrario, se obtuvieron con arreglo a la legislación nacional⁹⁴⁹. En todo caso, las disposiciones procedimentales nacionales sobre el valor o utilización de la información no afectan a las disposiciones convencionales en cuanto a la obligación del Estado requerido de intercambiar información o relativas a los límites del intercambio⁹⁵⁰.

1.4.3. Plazos.

Uno de los principales problemas en relación con el funcionamiento del intercambio de información rogado es la tardanza en obtener los datos solicitados y la inexistencia de un

⁹⁴⁶ Por el contrario, por disposición expresa del art. 16.5 de la Directiva 2011/16, el Estado requirente podrá otorgar el mismo valor probatorio a los documentos e información obtenidos a través de esta que si se tratara de información adquirida de una autoridad del mismo Estado.

⁹⁴⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, págs. 1291-1292.

⁹⁴⁸ BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 113.

⁹⁴⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, págs. 303-307.

⁹⁵⁰ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, *op. cit.*, pág. 1408.

plazo máximo para que los Estados deban atender las peticiones⁹⁵¹. Hasta el MA OCDE, el establecimiento expreso de plazos en lo referente al intercambio de información es algo bastante inusual en el contexto de los tratados tributarios⁹⁵². Sin embargo, la previsión de dichos plazos puede aumentar en gran medida la eficacia del intercambio, ya que puede ser determinante para que el Estado requirente obtenga o no la información de forma oportuna. Como ha quedado demostrado recientemente en el entorno comunitario, la falta de regulación de límites de tiempo específicos en relación con las obligaciones del Estado requerido de suministrar la información ha constituido una de las grandes deficiencias de la Directiva 77/799, ya que el establecimiento de dichos límites puede contribuir a “(...) garantizar que el intercambio de información se haga a su debido tiempo y sea, por lo tanto, eficaz”⁹⁵³. En este sentido, PITA apunta la conveniencia del establecimiento de plazos para obtener y enviar la información, así como de un plazo inicial, generalmente de corta duración, para que el Estado requerido informe si se encuentra en posibilidades de proporcionar la información y, de ser posible, el plazo previsible de respuesta⁹⁵⁴.

En esta tesitura, el art. 5.6 del MA OCDE se encarga de establecer los plazos del intercambio de información. Así, por una parte, señala un plazo inicial de sesenta días contados a partir de la recepción de la solicitud, para que la autoridad competente del Estado requerido confirme haber recibido dicha solicitud y, en su caso, señale los defectos o la información adicional que necesite para poder responder al requerimiento. Por otra parte, establece un plazo de noventa días para cumplimentar la solicitud, en cuyo defecto el Estado requerido deberá comunicar las razones de su negativa o los obstáculos que haya encontrado para su obtención⁹⁵⁵. Al respecto, los Comentarios del MA OCDE aclaran que la disposición invita al Estado requerido a actuar en la forma más rápida posible y, de ser oportuno y adecuado, a responder aun antes de que se venzan los plazos apuntados⁹⁵⁶. La notificación de las acciones

⁹⁵¹ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., *Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambio de información (Impuestos directos e IVA)*, op. cit., pág. 11.

⁹⁵² VÉGH, P. G., “Towards a better exchange of information”, op. cit., pág. 399.

⁹⁵³ Considerando 12 de la Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

⁹⁵⁴ PITA, C., “El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional”, op. cit., págs. 26-27.

⁹⁵⁵ Estos plazos difieren de los establecidos para el intercambio de información en el marco de la asistencia en la UE en lo que respecta a los impuestos indirectos. Así, en el ámbito del IVA, el plazo máximo de respuesta es de un mes cuando la información se encuentre a disposición de la autoridad requerido, y de tres meses cuando se requieran investigaciones administrativas. Por otra parte, en el ámbito de los impuestos especiales el plazo máximo será de tres meses (arts. 10 y 12 del Reglamento 904/2010 y arts. 8-10 del Reglamento 2073/2004/CE). Por otra parte, la Directiva 2011/16 establece un plazo máximo de respuesta de seis meses a partir de la recepción de la solicitud. En caso de que la autoridad requerida ya cuente con la información, el plazo se reducirá a dos meses (art. 7).

⁹⁵⁶ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 65, pág. 26.

llevadas a cabo por las autoridades competentes del Estado requerido, así como el resultado de la asistencia a la mayor brevedad, responde a la necesidad de que el Estado requirente conozca lo más pronto posible la imposibilidad de obtener los datos en un corto plazo, y pueda organizarse y tomar las medidas oportunas⁹⁵⁷.

Ahora bien, el tiempo que toma responder a una solicitud dependerá en gran medida de si la información ya se encuentra a disposición de las autoridades tributarias o, por el contrario, si es necesario llevar a cabo otras actuaciones, como la realización de una investigación o contactar con terceros. En todo caso, las autoridades competentes del Estado requerido deberán comunicar inmediatamente al Estado requirente cuando no puedan obtener la información, explicando las razones o los obstáculos que hacen imposible la remisión de la misma. Así, gracias a la regulación expresa del MA OCDE, el Estado requirente tendrá la certeza de que podrá esperar la información en un plazo de noventa días o, cuando menos, un informe sobre el estado de su solicitud, lo cual redundará en una reducción de la incertidumbre⁹⁵⁸.

Asimismo, si las autoridades competentes del Estado requerido no pueden enviar los datos en el plazo de 90 días, ya sea por razón del volumen de la información, ya sea por motivos de otra índole, se entiende que se podrá ampliar dicho plazo por un número de días indeterminado. En caso de que no se puede transmitir la información en dicho plazo o en el que resulte de la prórroga, se deberá informar a la autoridad competente del Estado requirente señalando las razones para ello⁹⁵⁹. Por ejemplo, cuando el envío de información pueda retrasarse en virtud de que no se haya completado el procedimiento judicial o administrativo necesario para su obtención, resultando en este caso conveniente que las autoridades competentes del Estado requerido incluyan en la comunicación correspondiente una estimación aproximada del tiempo que reste para satisfacer el requerimiento⁹⁶⁰.

Es evidente que la inclusión expresa de plazos para el procedimiento de intercambio de información del MA OCDE ha significado un gran avance en la regulación y aplicación

⁹⁵⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 151.

⁹⁵⁸ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", op. cit., párr. 21, pág. 8.

⁹⁵⁹ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., págs. 152-153.

⁹⁶⁰ Comentarios al art. 5 MA OCDE, párr. 65, pág. 26.

práctica de este mecanismo. Sin embargo, esto parece verse opacado por la falta de regulación de las posibles consecuencias que conlleve su incumplimiento. En este sentido, parece ser que la única sanción posible para el Estado que no se adecúe a los plazos establecidos por el Acuerdo será la derivada del principio de reciprocidad, es decir, el Estado que no cumpla con dichos plazos recibirá el mismo tratamiento cuando sea él el que solicite la información⁹⁶¹.

1.5. INFORMACIÓN DE RETROALIMENTACIÓN.

Otro de los problemas a los que se enfrentan las autoridades tributarias, que puede entorpecer la efectividad y la eficacia del intercambio de información, reside en que no siempre cuentan con información sobre la utilidad de los datos que suministraron. Esto es, se produce una falta de retroalimentación por parte del Estado requirente, justo cuando este tipo de información puede contribuir a que el Estado requerido entienda mejor las necesidades del otro Estado y, en su caso, adopte las modificaciones necesarias para alcanzar los objetivos del intercambio de información⁹⁶². Así, este tipo de contactos puede mejorar tanto la calidad de los futuros intercambios de información como la motivación de los funcionarios tributarios encargados de su realización⁹⁶³.

En este sentido, el Manual de la OCDE apunta a la importancia de que se intercambie información de retorno o de retroalimentación de forma regular entre las autoridades competentes sobre la utilidad de la información suministrada. En estas comunicaciones pueden incluirse datos sobre los ingresos tributarios adicionales obtenidos, los esquemas de evasión fiscal identificados, así como una valoración global del grado de utilidad de la información para la Administración tributaria.

⁹⁶¹ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág 157.

⁹⁶² SPICE, P., "El intercambio de información y la asistencia administrativa para el cobro como mecanismos efectivos de control al fraude, la evasión y la elusión", en CIAT, *Fortalecimiento de la capacidad de la Administración tributaria* (Conferencia Técnica del CIAT, Nápoles, 2009), pág. 20. Disponible en www.ciat.org (consultado el 22 de marzo de 2011).

⁹⁶³ OCDE, "Módulo 1. El intercambio de información previa petición", op. cit., párrs. 22-23, pág. 8.

2. INSPECCIONES O COMPROBACIONES FISCALES EN EL EXTRANJERO.

Existen varias ventajas atribuibles a las inspecciones o comprobaciones fiscales en el extranjero. Así, hay ocasiones donde el intercambio de información puede suponer demoras excesivas, por lo que puede resultar más eficaz el recurso a otros mecanismos de asistencia. Esto es especialmente cierto cuando se trata de situaciones que requieren una actuación rápida por parte de la Administración tributaria, por ejemplo, en contrataciones internacionales de mano de obra. Además, esta forma de asistencia puede ser particularmente útil en casos complejos, ya que el funcionario extranjero puede contar con los conocimientos que permitan acelerar la investigación y hacerla más efectiva, como cuando existan indicios de irregularidades transfronterizas o de fraude de una magnitud importante, o cuando se puedan exceder plazos⁹⁶⁴. Otro de sus méritos reside en que, al trabajar las Administraciones tributarias de forma coordinada en relación con el mismo contribuyente o grupo de contribuyentes, se puede garantizar la minimización o eliminación de duplicidades, así como la reducción de costes y tiempo⁹⁶⁵. En este contexto, si lo permite la legislación interna de los Estados, las autoridades competentes podrán solicitar que se lleve a cabo un procedimiento de fiscalización o comprobación en el extranjero, en el que se permita la participación de sus funcionarios tributarios⁹⁶⁶. Generalmente, este tipo de asistencia requerirá de la existencia de acuerdos entre las autoridades competentes de los Estados que delimiten los términos y condiciones de la misma⁹⁶⁷.

Por otra parte, la presencia de funcionarios en una inspección en el extranjero no es solo una alternativa al intercambio de información, sino que el desarrollo de este puede ser su presupuesto habilitante. Es lo que sucede de acuerdo con las previsiones de la normativa de la UE⁹⁶⁸. Así, las autoridades del Estado requerido pueden invitar a los funcionarios del Estado requirente para que aclaren los términos de una solicitud de información, o para que participen en una entrevista con un contribuyente relacionado con la información. En estos casos, la presencia del funcionario extranjero puede aportar mayor precisión sobre la información que sea de interés del Estado requirente. Asimismo, esta forma de asistencia

⁹⁶⁴ CIAT, *Manual de Fiscalización. Refuerzo de la Función de Fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003, págs. 220-221.

⁹⁶⁵ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párr. 10, pág. 5.

⁹⁶⁶ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párrs. 4 y 6, pág. 4.

⁹⁶⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, pág. 325.

⁹⁶⁸ BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 43.

puede obedecer a los deseos del propio contribuyente, que así puede evitar las dificultades que podría generar el tener que trasladar sus libros o la contabilidad⁹⁶⁹.

El MA OCDE prevé la posibilidad de llevar a cabo inspecciones fiscales en el extranjero de dos formas, siempre que lo permita la legislación interna de los Estados. Por un lado, el Estado requerido puede autorizar la presencia de representantes o funcionarios del otro Estado en el curso de investigaciones realizadas en su territorio, si bien restringida a que los funcionarios extranjeros únicamente puedan participar en dichas investigaciones o comprobaciones tributarias de forma pasiva⁹⁷⁰. Dos notas son las características de dicha participación: el funcionario extranjero se limita a examinar partes de la comprobación fiscal, y únicamente se relaciona directamente con los funcionarios del otro Estado⁹⁷¹. Este tipo de colaboración puede resultar útil para ambos Estados, ya que con los conocimientos que pueden aportar los funcionarios del Estado requirente se puede lograr una visión más detallada y completa de las actividades o de la organización de la entidad inspeccionada⁹⁷².

Por otro lado, algo inusual en los convenios internacionales, el MA OCDE prevé la participación activa de los funcionarios extranjeros. La participación activa de los funcionarios extranjeros en las investigaciones del Estado requerido implica que estos puedan realizar entrevistas y examinar documentos del contribuyente sujeto a comprobación, siempre que las personas interesadas hayan otorgado su consentimiento previo y por escrito. Este tipo de participación puede contribuir a que las autoridades del Estado requerido obtengan los datos que realmente satisfagan las necesidades del otro Estado. Asimismo, se podría desbloquear una solicitud de información, rechazada inicialmente por tratarse de información relativa a secretos empresariales, al alcanzar un acuerdo de confidencialidad entre las partes implicadas o a que se distinga la información que realmente podría afectar a la capacidad competitiva del obligado tributario⁹⁷³. Un ejemplo paradigmático de la aplicación de este tipo de cooperación puede ser cuando el contribuyente conserva legalmente la documentación en otro país y acepta la presencia del funcionario extranjero, en lugar de proporcionar la

⁹⁶⁹ PITA, C., "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional", *op. cit.*, pág. 24.

⁹⁷⁰ En el marco de la regulación comunitaria de esta forma de asistencia (en particular, la Directiva 77/799, el Reglamento 904/2010/CE y el Reglamento 2073/2004/CE), la participación de los funcionarios de la autoridad requirente es totalmente pasiva, ya que se limita a la posibilidad de que estos se encuentren presentes en las investigaciones administrativas en curso en el territorio del Estado requerido, sin que se les otorgue ningún tipo de potestad. *Vid.* BORJA SANCHÍS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 42-46.

⁹⁷¹ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párrs. 7-8, pág. 4.

⁹⁷² CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, pág. 324.

⁹⁷³ VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", *op. cit.*, pág. 396.

documentación y libros en su Estado de residencia⁹⁷⁴. En estos casos, el Estado requerido podrá solicitar que uno de sus funcionarios se encuentre presente en alguna o en todas las entrevistas o comprobaciones. Una de las ventajas que ofrece este tipo de asistencia es que permite que el Estado requerido controle totalmente el proceso sin que tenga que asumir todos los costes o tenga que invertir los recursos que normalmente tendría que cubrir⁹⁷⁵.

En todo caso, la decisión de permitir o no la presencia de los funcionarios extranjeros, así como su grado de participación durante la realización de las inspecciones se encuentra totalmente en manos del Estado requerido. Asimismo, las autoridades tributarias del Estado requerido ejercerán la competencia exclusiva en el desarrollo de la inspección, y en caso de que los funcionarios extranjeros se encuentren autorizados a realizar actuaciones dentro de su territorio, además de controlar el permiso para las entrevistas y revisiones, aquellas determinarán las condiciones y circunstancias para tales efectos, manteniendo en todo momento pleno control del procedimiento⁹⁷⁶.

En esta tesitura, se entiende que el Estado requirente únicamente deberá utilizar este tipo de asistencia cuando se trate de asuntos importantes, en los que la presencia de sus funcionarios pueda contribuir de forma relevante o decisiva en su resolución. Para estos efectos, la importancia de los casos no radica únicamente en el monto de su recaudación, sino en que estos puedan ser claves en la resolución de otros asuntos fiscales. Por ejemplo, cuando la inspección realizada en el extranjero forme parte de una investigación a gran escala sobre un grupo empresas y residentes nacionales⁹⁷⁷.

Al respecto, el Manual de la OCDE divide el procedimiento para solicitar y practicar las fiscalizaciones en el extranjero en ocho etapas o pasos, que a continuación analizaremos⁹⁷⁸:

1. Solicitud de información con base en el procedimiento de intercambio de información.
2. Decisión de la autoridad competente del Estado requirente acerca de solicitar o no la participación en una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero.

⁹⁷⁴ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párrs. 7-8, pág. 4.

⁹⁷⁵ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párr. 9, págs. 4-5.

⁹⁷⁶ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párr. 9, págs. 4-5.

⁹⁷⁷ Comentarios al art. 6 MA OCDE, párr. 67, pág. 27.

⁹⁷⁸ *Vid.* OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, pág. 9 y ss.

3. Solicitud de participación en una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero.
4. Decisión de aceptación o rechazo de la solicitud por parte de la autoridad competente del Estado requerido.
5. Notificación al Estado requirente de los procedimientos y el momento en que se realizará la fiscalización o comprobación fiscal.
6. Participación del funcionario o funcionarios del Estado requirente en la fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero.
7. Preparación y distribución del informe final.
8. Revisión e implementación de las medidas para mejorar las comprobaciones tributarias en el extranjero.

2.1. SOLICITUD DE INFORMACIÓN CON BASE EN EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

Las comprobaciones fiscales en el extranjero tienen como base las dificultades con que puede encontrarse el intercambio de información. Así, antes de solicitar la participación en una comprobación o fiscalización en el extranjero, el Manual de la OCDE recomienda que el Estado requirente recurra primero al procedimiento de intercambio de información para obtener los datos. En este sentido, puede ser la información recibida de otro Estado (incluso mediante un intercambio espontáneo), la que motive ya sea un requerimiento de información adicional, ya sea una solicitud para participar en una fiscalización en el extranjero⁹⁷⁹.

Además, en algunas circunstancias, como cuando existen fuertes restricciones en los límites de tiempo, se contempla la posibilidad de utilizar ambas formas de asistencia simultáneamente: Así, con el fin de ahorrar tiempo, las autoridades competentes del Estado requirente pueden presentar tanto un requerimiento de información como una solicitud para participar en una inspección fiscal en el extranjero.

⁹⁷⁹ OCDE, “Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero”, *op. cit.*, párrs. 20-21, pág. 9.

2.2. DECISIÓN DE LA AUTORIDAD COMPETENTE DEL ESTADO REQUIRENTE ACERCA DE SOLICITAR LA PARTICIPACIÓN EN UNA FISCALIZACIÓN O COMPROBACIÓN TRIBUTARIA EN EL ESTADO REQUERIDO.

Una vez que el Estado requerido haya verificado la validez de la solicitud de información, deberá determinar si ya cuenta con la misma en sus archivos. De lo contrario, deberá llevar a cabo las actuaciones necesarias para su obtención, como la realización de una fiscalización o comprobación tributaria, la cual a su vez puede ser comunicada al Estado requirente. En ese punto las autoridades fiscales del Estado requirente deberán considerar la conveniencia de formalizar o no una solicitud para que sus funcionarios intervengan, en tal caso, en la inspección fiscal que realice el Estado requerido. Varios son los factores que deberá tener en cuenta.

En principio, los Estados únicamente deberán recurrir a esta forma de asistencia tratándose de casos importantes. La selección de los casos no debe basarse únicamente en el importe del impuesto involucrado, sino también en otros factores como el grado de riesgo de incumplimiento, la implicación de los contribuyentes en esquemas de planificación fiscal agresiva, o la incidencia a la hora de solucionar otros casos. Asimismo, las autoridades tributarias del Estado requirente deberán evaluar y determinar si existen a su disposición otros métodos que les permitan resolver el caso de forma eficiente. De lo contrario, deberán verificar las políticas del Estado requerido en relación con la participación de funcionarios extranjeros en las comprobaciones o investigaciones tributarias, y si la participación de sus funcionarios en dicha fiscalización podría contribuir en gran medida a solucionar a tiempo y exitosamente el caso en concreto. En este sentido, es de suma importancia analizar previamente la postura del Estado requerido en cuanto a la autorización de la presencia de funcionarios extranjeros, ya que en algunos países este tipo de asistencia puede ser considerada como una violación a su soberanía o resultar contraria a su política o procedimientos.

Igualmente, el Estado requirente deberá cerciorarse de que cuenta con los recursos suficientes para financiar dicha participación, así como examinar otros aspectos que puedan afectar al

resultado del procedimiento. Por ejemplo, los requisitos sobre la conservación obligatoria de la contabilidad en el Estado requerido⁹⁸⁰.

Por otra parte, el Estado requirente deberá considerar que toda decisión relativa a la intervención de un funcionario extranjero es competencia exclusiva de la autoridad competente del Estado requerido, ya sea para autorizar o no dicha intervención, ya sea para determinar su grado de participación en la comprobación fiscal. En algunos Estados, este tipo de asistencia únicamente puede realizarse cuando el contribuyente afectado no se oponga a ello⁹⁸¹.

2.3. SOLICITUD DE PARTICIPACIÓN EN UNA FISCALIZACIÓN O COMPROBACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTRANJERO.

Una vez que se haya decidido solicitar la participación en una fiscalización en el extranjero con base en los criterios antes expuestos, la autoridad competente del Estado requirente deberá preparar la solicitud por escrito. Al respecto, los Comentarios del MA OCDE establecen que la solicitud deberá redactarse de la forma más precisa posible, y deberá incluir⁹⁸²:

- ✓ Las razones que motivan la solicitud, así como el asunto fiscal nacional al que se refiere.
- ✓ Los motivos particulares por los que resulta conveniente que un representante del Estado requirente se encuentre presente en la investigación realizada en el territorio del Estado requerido.
- ✓ Si requiere que la inspección se lleve a cabo siguiendo un procedimiento especial o en un momento determinado.

Al respecto, el Manual de la OCDE añade algunos elementos prácticos que también deben incluirse en la solicitud: los nombres de los funcionarios autorizados, así como el correspondiente instrumento de autorización; las cuestiones particulares que se solicita que se

⁹⁸⁰ OCDE, “Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero”, *op. cit.*, párrs. 22-23, pág. 10.

⁹⁸¹ OCDE, “Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero”, *op. cit.*, párr. 24, pág. 10.

⁹⁸² Comentarios al art. 6 MA OCDE, párr. 68, pág. 27.

examinen; y cualquier otro dato que pueda resultar relevante para la comprobación o investigación⁹⁸³.

2.4. DECISIÓN DE ACEPTACIÓN O RECHAZO DE LA SOLICITUD POR PARTE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE DEL ESTADO REQUERIDO.

La decisión de aceptar la participación de funcionarios extranjeros en una fiscalización recaerá exclusivamente en el Estado requerido, cuyas autoridades competentes deberán tomar en cuenta diversos aspectos. En principio, deberán analizar si la presencia de funcionarios tributarios extranjeros en una comprobación fiscal puede constituir una infracción a la soberanía nacional o, en su caso, puede resultar contraria a la política o a los procedimientos nacionales. Asimismo, deberán ponderar si la solicitud recibida proporciona la información suficiente para poder tomar una decisión bien fundamentada o si se requiere de datos adicionales. Por otra parte, el Estado requerido podrá examinar si existen condiciones de reciprocidad con dicho Estado, esto es, si el Estado requirente podría actuar de la misma forma si lo solicitara el Estado requerido⁹⁸⁴. En todo caso, hay que tener en cuenta que estos son más criterios orientativos que vinculantes, pues la decisión es potestad discrecional del Estado requerido.

2.5. NOTIFICACIÓN DEL ESTADO REQUERIDO AL ESTADO REQUIRENTE SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS Y EL MOMENTO EN QUE SE REALIZARÁ LA FISCALIZACIÓN O COMPROBACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTRANJERO.

Si el Estado requerido decide autorizar la presencia de funcionarios extranjeros durante la realización de la comprobación tributaria, sus autoridades competentes procederán a notificar a la autoridad competente del Estado requirente los pormenores de dicha comprobación a la mayor brevedad posible. Al respecto, el Manual de la OCDE señala los datos que deberán comunicarse sobre la fiscalización⁹⁸⁵:

- ✓ El momento y lugar de realización.

⁹⁸³ OCDE, “Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero”, *op. cit.*, párrafos 25-26, pág. 11.

⁹⁸⁴ OCDE, “Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero”, *op. cit.*, párr. 27, pág. 12.

⁹⁸⁵ OCDE, “Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero”, *op. cit.*, párr. 28, pág. 13.

- ✓ Los preparativos logísticos pertinentes.
- ✓ Los datos particulares de la autoridad o el funcionario designado para llevar a cabo la fiscalización: nombre, título y detalles de contacto.
- ✓ Los procedimientos y las condiciones solicitadas por el Estado requerido para realizar la comprobación.

2.6. PARTICIPACIÓN DEL FUNCIONARIO O FUNCIONARIOS DEL ESTADO REQUERENTE EN LA FISCALIZACIÓN O COMPROBACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTRANJERO.

La participación de los funcionarios del Estado requirente, ya sea de forma pasiva, ya sea de forma activa, deberá ajustarse en todo momento a los procedimientos y a las condiciones establecidas por la legislación del Estado requerido. Del mismo modo, los funcionarios del Estado requirente deberán acatar lo que estipule el funcionario responsable de la comprobación, sin que quepa cuestionar el ejercicio de su autoridad. En este contexto, dicho funcionario podrá determinar el alcance de la participación de los funcionarios extranjeros durante la comprobación. Así, los funcionarios del Estado requirente podrían participar activamente, por ejemplo, sugiriendo preguntas durante las entrevistas con los contribuyentes o, de lo contrario, limitar su participación únicamente a la posibilidad de que se encuentren presentes durante la realización de la fiscalización⁹⁸⁶. En todo caso, los funcionarios extranjeros se encuentran sujetos al deber de sigilo o de confidencialidad establecido por la cláusula sobre intercambio de información.

2.7. PREPARACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DEL INFORME FINAL.

Conforme al Manual de la OCDE, al finalizar la comprobación en el extranjero los funcionarios del Estado requirente deberán elaborar un informe final, el cual debe incluir un resumen de los resultados alcanzados así como una evaluación de los procedimientos utilizados para obtenerlos⁹⁸⁷. Este informe deberá comunicarse también a las autoridades competentes del Estado anfitrión, convirtiéndose de esta manera en una forma de suministro

⁹⁸⁶ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párrs. 29-30, pág. 14.

⁹⁸⁷ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párr. 31, pág. 15.

de información de retroalimentación, para así poder aumentar la transparencia y mejorar el programa. En este mismo sentido, se deberá proporcionar una copia de dicho informe al coordinador de las comprobaciones tributarias en el extranjero, así como a los jefes de auditoría y de comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, con objeto de poder implementar posibles medidas de mejora⁹⁸⁸.

Este informe final deberá estructurarse en dos apartados: uno general y otro de observaciones. La primera parte deberá incluir una visión general del contribuyente o grupo de contribuyentes sujetos a investigación (de conformidad con el procedimiento nacional y con el aplicable a las comprobaciones tributarias en el extranjero), señalando ciertos elementos, como son: una breve descripción del contribuyente; el número de entidades en los distintos países; el número de contribuyentes sujetos a comprobación y la autoridad encargada de realizar cada fiscalización o comprobación; el número de funcionarios extranjeros que hayan participado en la fiscalización en el extranjero; un resumen de los resultados alcanzados, detallando su naturaleza y cantidad; una declaración que apunte a si el resultado o parte de este puede ser directamente atribuido a la comprobación en el extranjero, así como las razones para ello⁹⁸⁹.

Por otra parte, en el apartado de observaciones del informe se incluirán las cuestiones específicas concernientes a los contribuyentes, como la existencia de cualquier problema o dificultad en el trato con estos en la fiscalización realizada en extranjero, o los comentarios y las reacciones por parte de los sujetos involucrados en el procedimiento⁹⁹⁰. Asimismo, para poder fomentar el desarrollo de una mayor y mejor cooperación en la práctica de las comprobaciones fiscales en el extranjero, también es importante la participación de los funcionarios encargados de su realización. De este modo, en este apartado los funcionarios podrán compartir su punto de vista sobre los diversos aspectos del procedimiento, como el nivel general de cooperación experimentado entre los Estados, la calidad y la puntualidad del intercambio de información entre los países participantes, las áreas en las que el procedimiento de comprobación no funcionó satisfactoriamente, o sus propuestas de mejora⁹⁹¹.

⁹⁸⁸ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párrs. 32-33, pág. 15.

⁹⁸⁹ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párr. 35, pág. 15.

⁹⁹⁰ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párr. 36, pág. 15.

⁹⁹¹ OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párr. 37, pág. 15-16.

2.8. REVISIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE MEDIDAS DE MEJORA DE LAS FISCALIZACIONES O COMPROBACIONES TRIBUTARIAS EN EL EXTRANJERO.

La mejora de las inspecciones fiscales en el extranjero requiere que las autoridades tributarias o aquellas responsables de su realización implementen las modificaciones necesarias a los programas y los respectivos procedimientos, basándose en las recomendaciones contenidas en los informes finales que para tal efecto presenten los funcionarios que participen en esta clase de asistencia, así como las derivadas de las sugerencias del coordinador de las comprobaciones fiscales en el extranjero y del personal encargado del cumplimiento de la normativa tributaria. En este sentido, dichas autoridades deberán comunicar a la mayor brevedad posible cualquier cambio material en los procedimientos a las autoridades competentes de los Estados con los que se haya implementado esta forma de colaboración⁹⁹².

De este modo, las inspecciones fiscales en el extranjero constituyen tanto un medio para mejorar la eficacia del intercambio de información fiscal, como un mecanismo autónomo al alcance de las autoridades tributarias para efectos de ejercer un control sobre las obligaciones tributarias de sus contribuyentes, con indudables ventajas específicas, en particular en el contexto de países con escasa tradición en el intercambio de información.

3. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.

El procedimiento amistoso cobra particular relevancia en el MA OCDE, derivada del contexto en que este surge, marcado por la necesidad de implementar un intercambio efectivo de información con Estados no miembros de la OCDE, situación donde se consideró que probablemente surgirían un mayor número de diferencias en cuanto a la interpretación del Acuerdo de las que normalmente existen entre sus Estados miembros. En este sentido, el art. 13 del MA OCDE establece el procedimiento amistoso para la resolución de dificultades o controversias en relación con el mismo, caracterizado por dos notas⁹⁹³. Por un lado, por el carácter vinculante que cobra toda decisión sobre cuestiones generales de interpretación o de aplicación del Acuerdo que se adopten mediante el mismo. Esta fuerza vinculante, no

⁹⁹² OCDE, "Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero", *op. cit.*, párrs. 38-39, pág. 17.

⁹⁹³ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", *op. cit.*, pág.13.

obstante, se limita a las Administraciones tributarias de los Estados involucrados, en tanto no se acuerde modificarlos o rescindirlos⁹⁹⁴. En este sentido, la versión multilateral del MA OCDE incluye un apartado 4 al art. 13, en el que aclara que el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes de dos o más Estados únicamente surtirá efectos entre dichas partes. Por otro lado, se recoge la exigencia de aplicar las reglas sobre confidencialidad a toda la información intercambiada durante el procedimiento amistoso⁹⁹⁵.

El procedimiento amistoso tiene, además, una utilidad que va más allá de la resolución de dificultades o dudas en la aplicación o interpretación del Acuerdo, pues las autoridades competentes de los Estados podrán recurrir al mismo para determinar los aspectos prácticos necesarios para implementar el intercambio de información y las comprobaciones fiscales en el extranjero. Por ejemplo, el idioma que se utilizará en las solicitudes de información (art. 13.3 del MA OCDE). Por lo demás, y con objeto de facilitar su viabilidad, en este procedimiento las autoridades competentes se podrán comunicar directamente entre sí para llegar a un acuerdo, sin necesidad de recurrir a los canales diplomáticos (art. 13.3 del MA OCDE). Al respecto, los Comentarios al MA OCDE aclaran que se podrá utilizar cualquier medio, como carta, fax, teléfono, entrevistas personales o cualquier otro que se considere adecuado⁹⁹⁶.

Por su parte, el MC OCDE también prevé el procedimiento amistoso para la solución de dificultades o dudas que plantee la aplicación e interpretación del convenio, en su art. 25.3. Al respecto, los Comentarios al art. 25 del MC OCDE aclaran que dichas dificultades son esencialmente de naturaleza general, relativas a categorías de contribuyentes, aun si han surgido en relación con un caso particular⁹⁹⁷. Así, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán recurrir al procedimiento amistoso, por ejemplo, para aclarar el significado de un término que no se encuentre definido por el Convenio o pueda resultar ambiguo, o cuando la legislación de un Estado haya sido reformada sin afectar sustancialmente al Convenio y sea necesario resolver las diferencias que surjan de la aplicación de dichas reformas⁹⁹⁸.

⁹⁹⁴ Comentarios al art. 13 MA OCDE, párr. 104, pág. 33.

⁹⁹⁵ Comentarios al art. 25 MC OCDE 2010, párr. 4, pág. C(25)-1.

⁹⁹⁶ Comentarios al art. 13 MA OCDE, párr. 106, pág. 33.

⁹⁹⁷ Comentarios al art. 25 MC OCDE 2010, párr. 50, pág. C(25)-20.

⁹⁹⁸ Comentarios al art. 25 MC OCDE 2010, párr. 52, pág. C(25)-21.

Por otra parte, a diferencia de lo que sucede con el MA OCDE, el art. 25.1 del MC OCDE establece expresamente el procedimiento amistoso como el medio al que pueden recurrir los contribuyentes que consideren que existe una imposición no acorde con las disposiciones del CDI, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios previstos tanto en la legislación del Estado de residencia como del Estado de la fuente. En cuanto a lo que consiste una “imposición no conforme al convenio”, la práctica administrativa apunta a los siguientes ejemplos: a) la aplicación o interpretación errónea de las disposiciones del CDI; b) la aplicación incorrecta de la legislación interna; c) la calificación inapropiada de los supuestos de hecho⁹⁹⁹. En este contexto, cabría la posibilidad de plantearse esta alternativa también en el marco del MA OCDE, y que el procedimiento amistoso pueda ser iniciado no solo por las autoridades competentes de los Estados para solucionar las dificultades en su aplicación o interpretación, sino que también constituya un recurso para aquellos contribuyentes afectados por un intercambio de información que pueda resultar contrario a los términos previstos por el Acuerdo, en particular tratándose de intercambios de datos protegidos por disposiciones sobre propiedad intelectual.

Asimismo, existen algunas recomendaciones generales en torno al procedimiento amistoso en los Comentarios al art. 25 del MC OCDE, que podrían ser aplicables en relación con la eficiencia del procedimiento previsto en el marco del MA OCDE. Así, las autoridades competentes de los Estados deberán intentar mantener al mínimo o eliminar las formalidades en la implementación y operación del procedimiento amistoso. Asimismo, la resolución de los casos mediante este procedimiento deberá adoptarse de acuerdo con las características particulares de cada supuesto y no ser influídas por el resultado de otros casos. Por otra parte, cuando resulte apropiado, las autoridades competentes deberán formular y publicar las normas, directrices y procedimientos necesarios relativos al desarrollo de este¹⁰⁰⁰.

Por último, también se abre la posibilidad, en aquellas cuestiones donde existan posibles lagunas o dificultades, de utilizar otros medios de resolución de controversias¹⁰⁰¹. De este modo, el art. 13.5 del MA OCDE establece que los Estados podrán acordar otras formas de solución. Por ejemplo, cuando no se pueda resolver un asunto mediante el procedimiento

⁹⁹⁹ SERRANO ANTÓN, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado”, *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005, pág. 144.

¹⁰⁰⁰ Comentarios al art. 25 MC OCDE 2010, párr. 41, pág. C(25)-15 y 16.

¹⁰⁰¹ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias en el marco de la OCDE”, *op. cit.*, pág. 19.

amistoso, las autoridades competentes de los Estados podrían recurrir al arbitraje¹⁰⁰². Igualmente, el MC OCDE contempla la posibilidad de utilizar otros medios de resolución de controversias. De este modo, las autoridades competentes podrán recurrir al arbitraje como parte del mismo procedimiento amistoso, cuando no hayan podido alcanzar una decisión dentro de un plazo de 2 años¹⁰⁰³. Los Comentarios al MC OCDE también apuntan otras alternativas para la resolución de controversias, como la utilización de mediadores o de expertos. A diferencia de lo que sucede con el arbitraje, su resolución no es vinculante, pero pueden resultar de gran ayuda para que las autoridades competentes tomen una decisión que resuelva la cuestión¹⁰⁰⁴.

4. COSTES.

En relación con el funcionamiento de un programa de intercambio de información entre dos Estados pueden surgir dos cuestiones relativas a la incidencia de los costes económicos. La primera se refiere a si debe existir un límite mínimo de recaudación para que se considere que el intercambio es rentable¹⁰⁰⁵. La segunda apunta a si, y en qué medida, los países deben compartir o reembolsar los costes en los que se incurran durante el procedimiento de intercambio¹⁰⁰⁶.

En esto último el MA OCDE se decanta por la autonomía de las partes a la hora de determinar la distribución de los costes. Así, el art. 9 del Acuerdo no establece reglas específicas sobre la asignación de los costes derivados de las actuaciones que se lleven a cabo en el procedimiento de intercambio, sino que deja en manos de los Estados contratantes (o, en su caso, de las autoridades competentes), la adopción de acuerdos específicos que se adecúen a las circunstancias particulares de cada país¹⁰⁰⁷. Al respecto, los Comentarios al MA OCDE recomiendan adoptar cierta flexibilidad para determinar el reparto de los costes, que permita

¹⁰⁰² Comentarios al art. 13 MA OCDE, párr. 108, pág. 33.

¹⁰⁰³ Conforme a las reformas introducidas al art. 25 del MOC OCDE en 2008. *Vid. supra*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información del Capítulo 1.

¹⁰⁰⁴ Comentarios al art. 25 MC OCDE 2010, párrs. 86-87, págs. C(25)-31 y 32.

¹⁰⁰⁵ Por ejemplo, el art. 54.7 del Reglamento 904/2010/CE, que regula la cooperación administrativa en relación con el IVA, prevé la posibilidad de adoptar un importe mínimo para poder enviar una solicitud de información.

¹⁰⁰⁶ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, pág. 1883.

¹⁰⁰⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 114.

considerar diversos factores que pueden influir en el procedimiento de intercambio, como el hecho de que ambos Estados cuenten o no con Administraciones tributarias especializadas, el flujo probable de las solicitudes de información entre los Estados, la capacidad administrativa de cada Estado para obtener y proporcionar la información, y el volumen de información comprendido¹⁰⁰⁸. En este sentido, puede ocurrir que algunos acuerdos bilaterales concluidos con base en el MA OCDE se apliquen de forma unidireccional, esto es, que únicamente uno de los Estados (generalmente un Estado miembro de la OCDE) solicite información, mientras que la otra jurisdicción únicamente se dedique a responder a dichos requerimientos, en virtud de que no necesita la información debido a las características de su sistema tributario. En este caso, los Estados podrían acordar que el Estado requirente se haga cargo de los costos incurridos en el Estado requerido¹⁰⁰⁹.

Por otra parte, generalmente la distribución de los costes incurridos en el intercambio de información se determina distinguiendo entre costes ordinarios y costes extraordinarios. Así, comúnmente los costes ordinarios son soportados por el Estado requerido, mientras que los costes extraordinarios son asumidos por el Estado requirente¹⁰¹⁰. No obstante, otros acuerdos de intercambio de información establecen una distinción entre los costes directos y los indirectos, siendo la parte requirente la que asume todos los costes directos¹⁰¹¹.

En este contexto, los costes ordinarios se refieren aquellos gastos incurridos en el curso ordinario de la actividad administrativa de acuerdo con la legislación fiscal del Estado requerido¹⁰¹². Como señala MARTÍNEZ GINER, se trata de los gastos en los que normalmente incurre la administración para obtener la información tributaria, conforme a la práctica común empleada y considerando un cierto grado de reciprocidad¹⁰¹³. Este tipo de gastos generalmente incluirá los generados en la realización de tareas rutinarias, como la obtención y el suministro de copias de documentos¹⁰¹⁴. Por otra parte, el Manual de la OCDE apunta como costes extraordinarios a: a) aquellos gastos incurridos cuando se ha utilizado un

¹⁰⁰⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 114.

¹⁰⁰⁹ BARNARD, J., "Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy", op. cit., pág.13.

¹⁰¹⁰ PITA, C., "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional", op. cit., pág. 26.

¹⁰¹¹ OCDE, "Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información", op.cit., párr. 65, pág. 24.

¹⁰¹² VÉGH, P. G., "Towards a better exchange of information", op. cit., pág. 399.

¹⁰¹³ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 115.

¹⁰¹⁴ Comentarios al art. 9 MA OCDE, párr. 98, pág. 32.

procedimiento especial solicitado por el Estado requirente; b) los montos desembolsados por terceras partes de quien el Estado requerido ha obtenido la información (por ejemplo, información bancaria); c) los gastos suplementarios por concepto de expertos, intérpretes o traductores necesarios para dilucidar el caso o traducir los documentos adjuntos; o, d) los daños que el Estado requerido se haya visto obligado a indemnizar al contribuyente, como consecuencia de las medidas adoptadas para atender la solicitud de información¹⁰¹⁵.

En la práctica los Estados pueden acordar las soluciones que les parezcan más adecuadas a sus circunstancias particulares. Por ejemplo, los Comentarios al MA OCDE proponen, la distribución de los costes de forma casuística o mediante una serie de tarifas calculada dependiendo del volumen de trabajo necesario para dar respuesta a los distintos tipos de requerimientos de información¹⁰¹⁶. En otros casos, cuando los costes sean extraordinariamente altos, el Estado requirente podría encargarse de los costos incurridos por la traducción y certificación de las copias, o podría poner a disposición del otro Estado recursos para reducir la carga del Estado requerido. También podría resultar conveniente autorizar la presencia de funcionarios del Estado requirente en la comprobación o investigación realizada en el Estado requerido, para efectos de reducir los costes de este último si así lo permite su legislación interna¹⁰¹⁷.

En este sentido, en definitiva, el MA OCDE ha introducido una nueva etapa para el procedimiento de intercambio de información. Por una parte, elimina los grandes obstáculos existentes hasta ese momento en la materia, en particular en lo que se refiere a la imposibilidad de intercambiar información protegida por el secreto bancario, así como los requisitos del interés nacional y la doble incriminación. Por otra parte, introduce la regulación de diversos aspectos prácticos del procedimiento, dentro de los que destaca los elementos necesarios de una solicitud de información y, sobre todo, es el primero en establecer plazos específicos para agilizar el desarrollo del intercambio. Así, el MA OCDE ha marcado las pautas del intercambio de información tributaria, tal y como se desprende de los cambios que ha originado en otros instrumentos en la materia, como son las modificaciones introducidas al MC OCDE en 2005 y en 2012, al Convenio OCDE/CE en 2010, y finalmente la adopción de la Directiva 2011/16.

¹⁰¹⁵ OCDE, "Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información", *op.cit.*, párr. 65, pág. 24.

¹⁰¹⁶ Comentarios al art. 9 MA OCDE, párr. 99, pág. 32

¹⁰¹⁷ OCDE, "Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información", *op.cit.*, párr. 66, pág. 24.

CAPÍTULO 5. LA DIRECTIVA 2011/16/UE, DEL 15 DE FEBRERO DE 2011, RELATIVA A LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD.

La Directiva 2011/16 viene a representar el último punto de desarrollo de los trabajos que se han venido elaborando en el marco de la cooperación internacional, en lo que se refiere al intercambio de información tributaria, adoptando el estándar sobre intercambio efectivo del MA OCDE, eliminando diversos obstáculos previstos en la anterior Directiva 77/799. No obstante, la Directiva 2011/16 va más allá de los avances alcanzados en el marco de la OCDE, gracias a las ventajas que ofrece la construcción comunitaria y el desarrollo del Derecho de la UE, así como la gran experiencia adquirida con la aplicación de asistencia administrativa en materia de impuestos indirectos. En este sentido, el análisis de esta Directiva implica una doble lectura. La primera en relación con la Directiva previa en la materia y, más en general, con la legislación de la UE. La segunda, más interesante desde el objeto del intercambio de información, supone considerar la Directiva en relación con las modificaciones introducidas por el MA OCDE, lo cual facilita un primer balance del alcance de este último tanto como una apreciación de las líneas de evolución de la materia en un futuro.

1. EVOLUCIÓN.

La primera norma a nivel comunitario en regular la cooperación administrativa en el marco de la lucha contra el fraude fiscal es la Directiva 77/799, previamente analizada¹⁰¹⁸. Desde entonces la Comisión Europea ha continuado sus esfuerzos en la materia, reforzando y mejorando la prestación de asistencia administrativa, en particular el intercambio de información¹⁰¹⁹. Dentro de los trabajos que han influido en el desarrollo de dichos esfuerzos podemos encontrar la propuesta del gobierno español, presentada al ECOFIN el 21 de mayo de 1999, en el Memorándum para Intensificar la Cooperación Administrativa contra el

¹⁰¹⁸ PÉREZ RODILLA, G., “La colaboración de las Administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 972.

¹⁰¹⁹ MARTÍNEZ GINER, L. A., “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2009, p. 45.

Fraude y la Evasión Fiscal, en el que se analizan los avances y los obstáculos en la coordinación contra el fraude fiscal así como diversas posibilidades de mejora. Tras esto, el Comité de Representantes Permanentes (COREPER) acuerda la creación de un Grupo *Ad Hoc* de Alto Nivel el 22 de julio de 1999, cuyo mandato (del 8 de septiembre de 1999) consiste en evaluar la situación actual en materia de fraude fiscal, así como estudiar la eficacia y las deficiencias de los sistemas de control comunitarios vigentes y los mecanismos de cooperación administrativa para la lucha contra la evasión y el fraude fiscales en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, y analizar las posibilidades de mejora en la materia¹⁰²⁰.

El Grupo *Ad Hoc* de Fraude Fiscal presenta al ECOFIN su informe final el 22 de mayo de 2000¹⁰²¹. En el mismo se destaca el efecto negativo que tiene sobre la cooperación una serie de elementos: a) los límites impuestos por las disposiciones internas en materia de confidencialidad (por ejemplo, las relativas al intercambio de información sobre datos personales o el secreto bancario); b) la ambigüedad a la hora de definir el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799, en particular, tratándose de facilitar la información a un tercer Estado o la posibilidad de utilizar la información intercambiada en un contexto judicial (audiencias públicas); c) la inexistencia de límites temporales en el procedimiento de intercambio de información; d) las deficiencias de carácter organizativo, como es la escasez de puntos de contacto entre las autoridades competentes o la falta de una tradición administrativa transnacional; e) la escasa utilización de los mecanismos de asistencia, como la presencia de agentes de la administración fiscal de otros Estados miembros o los intercambios espontáneos y automáticos, estos últimos particularmente importantes en ámbitos con mayores riesgos de fraude; así como, f) las dificultades en el tratamiento y utilización de la información recibida.

En este contexto, en el marco de los impuestos directos, el Grupo *Ad Hoc* subraya la necesidad de mejorar y reforzar la cooperación administrativa, en virtud de la existencia de una regulación nacional y comunitaria cada vez más deficiente, recomendando la adopción de acciones concretas, como el establecimiento de plazos expresos en el procedimiento de intercambio (de un mes cuando la autoridad requerida ya cuente con la información en sus bases de datos, o de cuatro meses en los demás casos). Por otro lado, señala la necesidad de

¹⁰²⁰ PÉREZ RODILLA, G., "La colaboración de las Administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal", *op. cit.*, págs. 977-978.

¹⁰²¹ Informe del 22 de mayo de 2000, del Grupo *Ad Hoc* de Fraude Fiscal al COREPER/Consejo ECOFIN sobre la lucha contra el fraude fiscal (Documento 8668/00).

mejorar los sistemas de intercambio de información en todas sus modalidades, así como en materias de singular importancia. Por ejemplo, sobre operaciones efectuadas en regímenes fiscales privilegiados, precios de transferencia, etc.

Por otra parte, tras diversos escándalos financieros de gran importancia en 2004, la Comisión analiza el papel del intercambio de información en el campo de la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras¹⁰²². De este modo, examina el papel de la Directiva 77/799 en la detección de estructuras complejas en la planificación fiscal de las empresas, concluyendo con una serie de recomendaciones entre las que destacan el reforzamiento de la cooperación administrativa mediante una mejor utilización de los instrumentos comunitarios existentes y la posibilidad de ampliar el intercambio automático, basándose en la experiencia derivada de la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (en adelante, Directiva sobre el ahorro). Asimismo, en virtud de la influencia de algunos centros financieros extraterritoriales, subraya la importancia de que la UE promueva una mayor transparencia e intercambio de información con terceros países y con territorios dependientes y asociados, resultando indispensable definir de forma coherente las políticas comunitarias sobre los paraísos fiscales cooperativos y no cooperativos. En este sentido, la Comisión recomienda a los Estados miembros la pronta celebración de acuerdos bilaterales de intercambio de información con dichos países.

En 2006 la Comisión reitera la insuficiente aplicación de la Directiva 77/799 y la necesidad de introducir medios más eficaces que faciliten el acceso a la información tributaria y mejoren el intercambio de información, cuestiones clave en la estrategia para mejorar la transparencia de los sistemas fiscales y luchar contra las prácticas empresariales irregulares¹⁰²³. En este sentido, destaca la conveniencia de implementar impresos y formatos informáticos normalizados para los tipos de intercambio de información y colaboración previstos por la Directiva, la posibilidad de adoptar en otros impuestos el sistema intercambio automático previsto por la Directiva sobre el ahorro, así como la utilidad de distribuir manuales, directrices, explicaciones, etc., entre los Estados miembros¹⁰²⁴.

¹⁰²² La Comisión cita en concreto los casos de Enron y Parmalat en la COM (2004) 611 final del 27 de septiembre de 2004.

¹⁰²³ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2009, p. 45.

¹⁰²⁴ COM (2006) 254 final del 31 de mayo de 2006.

En esta tesitura, la promulgación de la Directiva 2011/16, que deroga la Directiva 77/799, pretende responder a las distintas necesidades de los sistemas fiscales de los Estados miembros en un mundo globalizado¹⁰²⁵. En consonancia con este propósito, la Directiva 2011/16 ha adoptado la mayoría de las modificaciones incorporadas en la actualización al art. 26 del MC OCDE de 2005¹⁰²⁶. Esto se debe a la mayor adaptación de dicho Modelo de Convenio a la realidad económica y jurídica, en contraste con la Directiva 77/799, la cual se había mostrado obsoleta frente al nuevo contexto económico a pesar de las diferentes modificaciones que había sufrido¹⁰²⁷. En este sentido, en cierta manera los avances alcanzados en la materia han sido paralelos en el ámbito de la OCDE y en la UE, gracias a la participación de muchos Estados en ambas organizaciones, así como a la colaboración por parte de la Comisión Europea en el desarrollo de los trabajos elaborados en la OCDE¹⁰²⁸.

Así, en virtud de la necesidad de incorporar medidas que resuelvan las graves deficiencias detectadas en la Directiva 77/799, así como de la exigencia de reforzar la cooperación en el combate contra la evasión y el fraude fiscales, tomando en cuenta la falta de armonización en materia de fiscalidad en el ámbito de la UE, la Directiva 2011/16 plantea la adopción de un nuevo marco jurídico¹⁰²⁹. En todo caso, la Directiva 2011/16 contiene normas mínimas, por lo que los Estados miembros podrán establecer una mayor cooperación conforme a su legislación nacional o en el marco de la celebración de acuerdos bilaterales o multilaterales.

2. LA DIRECTIVA 2011/16 Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

2.1 ÁMBITO DE APLICACIÓN.

La Directiva 2011/16 ha adoptado algunos de los principios que establece el MA OCDE. Así, en su art. 1 establece el intercambio entre los Estados miembros de la UE de aquella

¹⁰²⁵ La trasposición de la Directiva deberá realizarse a más tardar el 1º de enero de 2013. Se prevé una fecha posterior, el 1º de enero de 2015, en lo que se refiere al intercambio automático de información.

¹⁰²⁶ *Vid. supra*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información del Capítulo 1.

¹⁰²⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *op. cit.*, págs. 43-44.

¹⁰²⁸ GRAU RUÍZ, M.A., "La interacción entre los diferentes instrumentos jurídicos que permiten el intercambio de información en el ámbito comunitario", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006, pág. 53.

¹⁰²⁹ MORENO GONZÁLEZ, S., "La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE", en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Intercambio internacional de información tributaria: Avances y proyección futura*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011, pág. 231.

información que sea *previsiblemente relevante* en la administración y ejecución de la legislación tributaria de los Estados miembros, adoptando el término utilizado por el MA OCDE¹⁰³⁰. De este modo, recoge la norma de pertinencia previsible en el mismo sentido que el Acuerdo, esto es, busca alcanzar la mayor amplitud en el intercambio de información fiscal, sin que por ello los Estados se encuentran autorizados a llevar a cabo investigaciones aleatorias o presentar solicitudes de información que no sean pertinentes para determinar la situación tributaria de un contribuyente en particular. Asimismo, y a diferencia de lo que sucedía en la Directiva 77/799, la nueva Directiva prevé un objeto más amplio, pues al no referirse exclusivamente a la correcta determinación de los impuestos, esta podría emplearse para otros objetivos relacionados con la administración y ejecución de estos¹⁰³¹.

Por otra parte, se ha ampliado el ámbito de aplicación objetivo de la Directiva 2011/16. Así, el art. 2 dispone que la Directiva se aplicará a todo tipo de impuesto percibido por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, y las autoridades locales. Sin embargo, no será aplicable cuando se refiera al IVA, a los aranceles o impuestos especiales contemplados en otras normativas sobre cooperación administrativa entre los Estados miembros, a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social¹⁰³², a las tasas, o a los derechos de carácter contractual. De este modo, al decantarse por una delimitación amplia y genérica de los impuestos, la nueva Directiva evita la farragosa definición de los impuestos concretos de cada uno de los Estados miembros que contiene la Directiva 77/799¹⁰³³.

En cuanto a lo que se refiere al ámbito de aplicación subjetivo, la Directiva 2011/16 no prevé ningún tipo de límite. Así, los Estados podrán intercambiar aquella información con trascendencia tributaria relativa a cualquier persona, física o jurídica, ya sea residente o no de dichos países.

Por otra parte, a diferencia de lo que sucede con la Directiva 77/799, la Directiva 2011/16 contempla un apartado dedicado a definir los conceptos más utilizados por la misma. Estas

¹⁰³⁰ Referencia que se pierde en la versión en español de la Directiva, a diferencia de lo que sucede en la versión en inglés.

¹⁰³¹ MORENO GONZÁLEZ, S., "La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE", *op. cit.*, pág. 232.

¹⁰³² Aunque el art. 2 de la propuesta de Directiva COM (2009) 29 incluyera en su ámbito de aplicación a las cotizaciones obligatorias de la seguridad social.

¹⁰³³ Art. 1.3 de la Directiva 77/799.

definiciones se pueden dividir en dos grupos¹⁰³⁴. Por un lado, las de carácter organizativo, sobre los aspectos de gestión del sistema de intercambio (autoridad competente, oficina central de enlace, servicio de enlace, autoridad requirente, etc.). Por otro lado, las definiciones de carácter técnico jurídico, entre las que destaca la definición de las formas o modalidades del intercambio de información. De este modo, como señala MARTÍNEZ GINER, se pone de manifiesto la función de delimitación conceptual tradicional en este tipo de normativa comunitaria¹⁰³⁵.

2.2. FORMAS DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA.

La Directiva 2011/16 prevé las principales modalidades del intercambio de información entre Estados (intercambio automático, intercambio espontáneo e intercambio previa solicitud), al igual que otras formas de cooperación como son la presencia y participación de funcionarios extranjeros en investigaciones administrativas (art. 11), los controles simultáneos (art. 12), y la notificación administrativa (art. 13).

En este sentido, la Directiva amplía la regulación de los mecanismos de cooperación, acentuando la importancia que goza el intercambio automático de información para mejorar la correcta determinación de los impuestos en situaciones transfronterizas y en la lucha contra el fraude fiscal¹⁰³⁶. Así, establece la introducción paulatina de la obligación de los Estados miembros de comunicar información sobre determinadas categorías de renta y patrimonio¹⁰³⁷. En un inicio contempla el intercambio automático de información sobre: los rendimientos del trabajo dependiente, los honorarios de director, los productos de seguros de vida (que no se encuentren cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE sobre intercambio de

¹⁰³⁴ MORENO GONZÁLEZ, S., "La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE", *op. cit.*, pág. 236.

¹⁰³⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *op. cit.*, pág. 51.

¹⁰³⁶ Para consultar la regulación del intercambio automático en el marco del IVA y de los impuestos especiales, *vid.* BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, págs. 56-58.

¹⁰³⁷ La propuesta de Directiva [COM (2009) 29 FINAL] prevé que los Estados intercambiarán información de forma automática cuando concurren determinados supuestos: a) se considere que la imposición ha de tener lugar en el Estado miembro de destino de la información y la eficacia del mecanismo de control pueda verse facilitada gracias a la información proporcionada; b) cuando un Estado miembro tenga motivos para pensar que el otro Estado miembro se ha incumplido o puede haberse incumplido la legislación fiscal; c) cuando exista riesgo de una imposición inadecuada en el otro Estado miembro; d) cuando por cualquier motivo en el otro Estado se hayan evadido o puedan haberse evadido o eludido impuestos y, especialmente, cuando se produzca una transferencia artificial de beneficios entre empresas de diferentes Estados miembros, o cuando este tipo de transacciones tengan lugar entre empresas de dos Estados miembros a través de un tercer país con objeto de obtener ventajas fiscales. Algunos de estos ya se encontraban previstos en la regulación del intercambio espontáneo de información previsto por el art. 4 de la Directiva 77/799.

información y otras medidas similares), las pensiones, la propiedad de bienes inmuebles y los rendimientos inmobiliarios. Las categorías de renta sujetas a intercambio automático podrán ser ampliadas posteriormente para incluir a los dividendos, a las ganancias de capital y a los cánones. En todo caso, la definición de los ingresos deberá realizarse conforme a la legislación nacional del Estado que comunique la información. Asimismo, el intercambio de información se efectuará como mínimo una vez al año, y a más tardar seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro. El establecimiento de dicho plazo es de suma importancia para que el intercambio automático cumpla con la función de disponibilidad de datos necesarios para un control adecuado de los sistemas fiscales de los Estados miembros, además de constituir un refuerzo al resto de mecanismos de intercambio¹⁰³⁸.

Por otra parte, la regulación del intercambio espontáneo de información se mantiene igual que en la Directiva 77/799, en el sentido de establecer determinados supuestos en los que los Estados miembros se encuentran obligados a comunicar información a otro Estado¹⁰³⁹. Sin embargo, para agilizar el procedimiento se establecen plazos para su realización, esto es, la autoridad competente transmitirá los datos al otro Estado a más tardar en el plazo de un mes a partir de la fecha en que dispuso de la información. Asimismo, la autoridad competente del Estado receptor deberá acusar recibo, de ser posible por medios electrónicos, en el plazo de siete días hábiles contados a partir del momento de recepción¹⁰⁴⁰.

Asimismo, se amplía el alcance de otras formas de cooperación, como en el caso de la colaboración de agentes establecida por el art. 6 de la Directiva 77/799. Así, la Directiva contempla una regulación más completa y ambiciosa, ya que su art. 11 no solo establece la posibilidad de que los funcionarios del Estado requirente se encuentren presentes en las oficinas de las autoridades administrativas del Estado requerido, sino que permite una participación más activa de estos¹⁰⁴¹. Así, los funcionarios extranjeros podrán actuar en las investigaciones administrativas que se realicen en el territorio del Estado requerido (entrevistar a personas y examinar documentos), siempre que lo permite la legislación de este. Los funcionarios autorizados del Estado requirente también podrán estar presentes para

¹⁰³⁸ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 39.

¹⁰³⁹ *Vid. Supra*. 3.4.2. La Directiva 77/799 y el intercambio de información del Capítulo 1.

¹⁰⁴⁰ Art. 10, apartados 1 y 2 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁴¹ MORENO GONZÁLEZ, S., "La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE", *op. cit.*, pág. 251.

intercambiar la información en las oficinas del otro Estado requerido, así como recoger copias de los documentos que contengan los datos solicitados¹⁰⁴². A este respecto, la Directiva no establece que sea necesario obtener el consentimiento expreso del sujeto pasivo, como sucede en el caso del art. 6.1 del MA OCDE, ya que en caso de fraude difícilmente lo otorgaría¹⁰⁴³. Además, si la persona sujeta a investigación se niega a respetar las medidas de inspección de los funcionarios de la autoridad requirente, la autoridad requerida considerará dicha negativa como una negativa frente a sus propios funcionarios.

En lo relativo a otras formas de asistencia, la Directiva 2011/16 mantiene en su mayor parte la misma regulación que se contemplaba anteriormente por los arts. 8 bis y 8 ter de la Directiva 77/799 sobre la notificación administrativa de actos y decisiones, así como los controles simultáneos. Sin embargo, en cuanto a la solicitud de notificación, aclara que la autoridad requirente solo puede recurrir a este mecanismo cuando no sea capaz de notificar conforme a su legislación o dicha notificación genere dificultades desproporcionadas. Igualmente, señala que la autoridad competente de un Estado miembro puede notificar cualquier documento por correo electrónico o por vía electrónica directamente a una persona establecida en el territorio de otro Estado miembro¹⁰⁴⁴.

2.3. PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD.

Este procedimiento se encuentra regulado en el art. 5 de la Directiva, el cual establece que la autoridad requerida responderá a toda petición de la autoridad requirente, proporcionando los datos solicitados, ya sea que estos obren en su poder, ya sea que tenga que llevar a cabo actuaciones para su obtención¹⁰⁴⁵. Así, si la autoridad requerida no cuenta con la información, esta deberá obtenerla o realizar las investigaciones administrativas pertinentes, aplicando los

¹⁰⁴² En el art. 10.2 de la propuesta de Directiva COM (2009) 29 se contempla un mayor alcance en cuanto a las funciones del funcionario del Estado requirente que intervenga en las investigaciones administrativas en el Estado requerido, señalando que “podrá ejercer las facultades de inspección conferidas a los funcionarios de la autoridad requerida, a condición de que se atengan a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas del Estado miembro requerido”.

¹⁰⁴³ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., pág. 63.

¹⁰⁴⁴ Art. 13 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁴⁵ Para efectos de la Directiva 2011/16, el art. 3 define a la “autoridad requirente” como la oficina central de enlace, los servicios de enlace o cualquier funcionario competente de un Estado miembro que formule una solicitud de asistencia en nombre de la autoridad competente; y a la “autoridad requerida” como la oficina central de enlace, los servicios de enlace o cualquier funcionario competente de un Estado miembro que reciba una solicitud de asistencia en nombre de la autoridad competente.

mismos procedimientos como si actuase para sus propios fines tributarios¹⁰⁴⁶. En este sentido, el art. 3 de la Directiva define como investigación administrativa a “(...) todos los controles, comprobaciones y demás acciones emprendidos por los Estados miembros en el ejercicio de sus funciones con el fin de garantizar la correcta aplicación de la legislación tributaria”.

Por otra parte, una de las novedades que incorpora la Directiva es la posibilidad de que la autoridad requirente presente una solicitud motivada para que se realice una investigación administrativa concreta para la obtención y el intercambio de información¹⁰⁴⁷. La autoridad requerida puede decidir que no es necesario llevarla a cabo, en cuyo caso deberá informar a la autoridad requirente de las razones de ello. Es decir, la solicitud no obliga a la realización de la investigación, que es potestativa para las autoridades del Estado requerido, lo cual podría significar que la cooperación quede supeditada a la reciprocidad de hecho entre los Estados miembros¹⁰⁴⁸. Asimismo, la autoridad requirente podrá solicitar específicamente la comunicación de documentos originales, siempre que así lo permita la legislación del Estado requerido¹⁰⁴⁹. El requisito de la motivación es importante para justificar la trascendencia tributaria de la información solicitada, así como la necesidad de recurrir a este mecanismo y, en opinión de SÁNCHEZ LÓPEZ, debería exigirse en todo caso¹⁰⁵⁰.

Otra de las modificaciones destacadas que introduce la Directiva 2011/16 se da en relación con los plazos del procedimiento de intercambio de información. Uno de los principales problemas detectados en la aplicación de la Directiva 77/799 ha sido precisamente la falta de regulación de plazos para atender las solicitudes de intercambio, lo que significa mayores dificultades o retrasos en la cooperación entre los Estados miembros¹⁰⁵¹. El art. 5 de la Directiva 77/799 únicamente establecía una difusa obligación del Estado requerido de enviar la información lo más rápidamente posible, lo cual perjudica claramente la celeridad del

¹⁰⁴⁶ Art. 6.3. de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁴⁷ Esta modalidad de cooperación también se prevé en el art. 7, apartados 3 y 4 del Reglamento 904/2010/CE, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, y en el art. 5 del Reglamento 2073/2004/CE, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

¹⁰⁴⁸ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 50.

¹⁰⁴⁹ Apartados 2 y 4 del art. 6 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁵⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 40.

¹⁰⁵¹ MARTÍNEZ GINER, L. A., “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, op. cit., pág. 45.

procedimiento de intercambio¹⁰⁵². Por el contrario, el art. 7 de la Directiva 2011/16 establece expresamente los plazos que se deben cumplir durante este. De esta forma, al establecer obligaciones específicas se busca agilizar el procedimiento de intercambio y asegurar el desarrollo sin problemas de la cooperación administrativa. Esta previsión de plazos máximos de respuesta también puede resultar de gran importancia en términos de garantías del contribuyente, ya que la expresión “lo más rápidamente posible” de la Directiva 77/799 dejaba un gran margen de inseguridad¹⁰⁵³.

En esta tesitura, la Directiva 2011/16 establece que la autoridad requerida comunicará la información lo antes posible, a más tardar en un plazo de seis meses contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud o, en su caso, a partir de la fecha en que haya recibido la información adicional o aclaración. Si la autoridad requerida ya cuenta con la información, el plazo se reduce a dos meses¹⁰⁵⁴. En todo caso, la Directiva prevé la posibilidad de que las autoridades puedan acordar plazos distintos.

Asimismo, en la misma línea de agilizar el intercambio de información, la Directiva 2011/16 establece la obligación por parte de la autoridad requerida de acuse de recibo de la solicitud a más tardar en el plazo de siete días hábiles contados a partir de su recepción, y de ser posible utilizar medios electrónicos¹⁰⁵⁵. Si la solicitud presenta alguna deficiencia o sea necesario pedir información adicional para poder cumplimentarla, la autoridad requerida lo notificará a la autoridad requirente en el plazo de un mes a partir de la fecha de recepción¹⁰⁵⁶. Por otra parte, cuando la autoridad requerida no se encuentre en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido deberá informar a la autoridad requirente dentro de un plazo de tres meses, señalando los motivos así como una posible fecha de respuesta¹⁰⁵⁷. En este último caso, la Directiva no prevé expresamente el plazo del nuevo período, dejando su determinación en manos de los Estados, lo cual podría restarle eficacia a la actuación administrativa y desvirtuar la garantía que representa un plazo máximo de respuesta para el

¹⁰⁵² FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2007, pág. 52.

¹⁰⁵³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, op. cit., págs. 41-42.

¹⁰⁵⁴ Por su parte, los Reglamentos 904/2010 y 2073/2004 que regulan la cooperación administrativa en el ámbito del IVA y de los impuestos especiales, respectivamente, establecen un plazo de 3 meses para que el Estado requerido envíe los datos solicitados si debe obtener la información y un mes si estos se encuentran en su poder.

¹⁰⁵⁵ Art. 7.3 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁵⁶ Art. 7.4 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁵⁷ El plazo previsto por el art. 7.5 de la Directiva 2011/16 se encuentra en concordancia con el plazo de noventa días que señala el MA OCDE.

contribuyente¹⁰⁵⁸. Si la autoridad requerida no cuenta con la información solicitada, no se encuentra en condiciones de responder, o se niega a hacerlo por ubicarse en los supuestos regulados expresamente por la Directiva, deberá informar a la autoridad requirente de los motivos de su postura en un plazo de un mes a partir de la recepción de la solicitud¹⁰⁵⁹.

Como hemos visto, la Directiva 2011/16 introduce una regulación clara sobre los diversos plazos en el procedimiento de intercambio de información previa solicitud. Sin embargo, no existe disposición alguna sobre las posibles consecuencias en el caso de que el Estado requerido no cumpla con dichos plazos. En este contexto, en la práctica los Estados podrán tomar en cuenta si un Estado ha incurrido en retrasos o no ha cumplido con su obligación de intercambio ajustándose a los plazos señalados a la hora de recibir un requerimiento de información de dicho Estado¹⁰⁶⁰.

2.4. LA CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN.

El art. 16 de la Directiva 2011/16 establece el carácter secreto de la información intercambiada conforme a la legislación nacional del Estado receptor. De este modo, la información obtenida mediante este procedimiento únicamente podrá ser utilizada para determinados fines. En principio, la información se podrá destinar a la administración y ejecución de la legislación de los Estados miembros relativa a los impuestos cubiertos por esta¹⁰⁶¹. Asimismo, la Directiva establece la posibilidad de emplear la información para evaluar y aplicar otros impuestos y derechos contemplados en la Directiva 2010/24/UE, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, así como en relación con las contribuciones obligatorias en el ámbito de la seguridad social. La información también podrá utilizarse en los procedimientos judiciales que puedan dar lugar a sanciones, incoados por el incumplimiento de la legislación tributaria, sin que esto afecte a los derechos de los demandados y de los testigos previstos en la normativa general.

¹⁰⁵⁸ MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE”, *op. cit.*, pág. 241.

¹⁰⁵⁹ Art. 7.6 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁶⁰ MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE”, *op. cit.*, pág. 242.

¹⁰⁶¹ El art. 15.1 de la propuesta de la Directiva [COM (2009) 29] establecía una delimitación más amplia en cuanto a la utilización de la información, permitiendo su utilización por cualquier autoridad sin determinar los usos concretos de la misma. Así, establecía que la información podría ser utilizada por otras autoridades, no necesariamente fiscales, en la medida en que lo permitiera su legislación interna.

Adicionalmente, la Directiva incluye la posibilidad de que la información sea utilizada para otros fines, cuando la autoridad competente del Estado del que se origina la información lo autorice, y la legislación interna del Estado receptor lo permita. Dicha autorización dependerá de que la información pueda utilizarse con fines semejantes en el Estado que transmite los datos¹⁰⁶².

En cuanto a los intercambios de información a terceros Estados o intercambios triangulares, la regulación de la Directiva 2011/16 viene a ampliar significativamente este ámbito. A diferencia de lo que sucedía con la Directiva 77/799, que condiciona este tipo de intercambio a que el Estado de origen de la información otorgue su consentimiento, la Directiva 2011/16 prevé la posibilidad de que la autoridad competente transmita la información a un tercer Estado miembro, siempre que dicha transmisión se realice conforme a las normas y procedimientos previstos por la Directiva. Asimismo, el Estado que remita los datos deberá informar a la autoridad competente del Estado miembro de origen sobre su intención de compartirla. En este caso, este último podrá oponerse a ello dentro de un plazo de diez días hábiles contados a partir de la fecha de recepción de la comunicación¹⁰⁶³. No obstante, si el tercer Estado pretende utilizar la información para otros fines distintos a los contemplados por el art. 16.1 de la Directiva, deberá contar con la autorización expresa del Estado de origen de los datos¹⁰⁶⁴.

Por otra parte, la Directiva 2011/16 aclara el valor probatorio de la información obtenida mediante los mecanismos de cooperación administrativa regulados por esta. Así, los organismos competentes del Estado miembro requirente pueden emplear como elemento de prueba la información, las declaraciones y cualquier otro documento que transmita la autoridad requerida, en las mismas condiciones que si se hubieran obtenido de una autoridad del mismo Estado¹⁰⁶⁵.

¹⁰⁶² El art. 15.1 de la propuesta de Directiva [COM (2009) 29] establecía que la información y la documentación obtenida por la autoridad requirente de un Estado miembro se podría comunicar a otras autoridades del mismo Estado, en la medida en que lo autorizara su legislación, e incluso podría ser utilizada para fines no fiscales.

¹⁰⁶³ Art. 16.3 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁶⁴ MORENO GONZÁLEZ, S., "La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE", *op. cit.*, pág. 258.

¹⁰⁶⁵ Art. 16.5 de la Directiva 2011/16.

2.5 LÍMITES AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

En cuanto a los supuestos por los cuales el Estado requerido puede denegar un requerimiento de información, en principio la Directiva 2011/16 establece que el Estado requirente deberá haber agotado las fuentes habituales de información a su disposición en su territorio, sin que esto afecte negativamente sus fines (principio de subsidiariedad), como se encontraba previsto por el art. 2.1 de la Directiva 77/799. Del mismo modo, reitera los límites que ya previera esta última, así como los principales modelos de convenio. Así, la Directiva 2011/16 prevé como límites al intercambio el que la comunicación de la información o las investigaciones necesarias para obtenerla sea contraria a la legislación del Estado requerido¹⁰⁶⁶; que sea contraria al principio de reciprocidad¹⁰⁶⁷; y, que suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, un procedimiento comercial, o que sea contraria al interés público¹⁰⁶⁸. En cualquier caso, la autoridad competente del Estado requerido deberá informar al otro Estado las razones por las que deniega la solicitud de información.

Asimismo, la Directiva 2011/16 ha adoptado algunos de los principios que establece el MA OCDE. De este modo, elimina los obstáculos al intercambio que representa el requisito del interés tributario nacional sobre la información, así como el secreto bancario¹⁰⁶⁹. Así, establece expresamente la obligación del Estado requerido de obtener la información requerida, sin importar que exista o no interés en la información para sus propios fines fiscales¹⁰⁷⁰. Esta disposición confirma la obligatoriedad del intercambio de información y constituye la base jurídica para que el Estado requerido ponga en marcha las medidas a su alcance para obtener la información requerida¹⁰⁷¹. Por otra parte, la Directiva aclara que no se podrá considerar como límite al intercambio el que los datos se encuentren en poder de un banco o institución financiera, de un representante o persona actuando en calidad de

¹⁰⁶⁶ Art. 17.2 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁶⁷ Art. 17.3 de la Directiva 2011/16. La Directiva 2011/16 elimina la disposición prevista en la Directiva 77/799 en la que se permitía que el Estado requerido se negara a facilitar la información en el supuesto de que el Estado requirente no pudiera proporcionarla por razones de hecho o de Derecho (art. 8.3), y únicamente hace referencia a límites de carácter legal.

¹⁰⁶⁸ Art. 17.4 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁶⁹ El art. 16.1 de la propuesta de Directiva COM (2009) 29 introduce el principio de proporcionalidad dentro de los supuestos en los que el Estado requerido se puede negar al intercambio de información. De este modo, el Estado requerido se encuentra obligado a proporcionar la información, siempre que el número y la naturaleza de las solicitudes no supongan una carga administrativa desproporcionada para la autoridad requerida.

¹⁰⁷⁰ Art. 18.1 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁷¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1195.

intermediario o agente fiduciario, o porque se relacionen con la participación en el capital de una persona¹⁰⁷². Esta disposición resulta de suma importancia en virtud de la relevancia de la captación de información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras, como resultado del alto nivel y frecuencia de la utilización de los servicios bancarios, así como por los grandes niveles de fraude generados por la reticencia de algunos Estados a la hora de suministrar este tipo de información, que representa un grave obstáculo a un intercambio de información eficiente¹⁰⁷³.

2.6. RELACIÓN CON TERCEROS PAÍSES.

Una de las novedades que introduce la Directiva 2011/16 es que adopta el principio de nación más favorecida. En este sentido, cuando un Estado miembro ofrezca a un tercer país una mayor cooperación que la prevista por la Directiva, este se encuentra obligado a ofrecer estos términos a los Estados miembros que así lo deseen¹⁰⁷⁴. Las condiciones de la cooperación serán las que determinen los CDIs u otros instrumentos normativos de asistencia internacional, por lo que resulta apropiado que la normativa comunitaria adopte las tendencias internacionales recogidas por el MC OCDE¹⁰⁷⁵. Al respecto, la Directiva 77/799 simplemente admitía la aplicación de disposiciones más favorables en materia de asistencia que estén contempladas en otros instrumentos jurídicos acordados por los Estados, sin embargo, no extendía dicha asistencia a los demás Estados miembros¹⁰⁷⁶.

Por otra parte, la Directiva 2011/16 regula la posibilidad de llevar a cabo intercambios triangulares. Así, la autoridad competente de un Estado miembro puede remitir la información recibida de un tercer país (no miembro de la UE), que previsiblemente guarde relación con la administración de la legislación fiscal de otro Estado miembro, siempre que dicho intercambio se encuentre amparado por un acuerdo suscrito con el tercer país donde se originó la información¹⁰⁷⁷. Así, en este supuesto se deberá atender a lo dispuesto por el CDI u

¹⁰⁷² Art. 18.2 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁷³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional", en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011, pág. 167.

¹⁰⁷⁴ Art. 19 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁷⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *op. cit.*, pág. 70.

¹⁰⁷⁶ SÁNCHEZ PINO, A. J., "El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010, pág. 85.

¹⁰⁷⁷ Art. 24.1 de la Directiva 2011/16.

otro instrumento jurídico que regule la asistencia¹⁰⁷⁸. Sin embargo, en virtud de que el MC OCDE prevé que la transmisión de la información a otros Estados se debe acordar expresamente entre los Estados contratantes, en la mayoría de los CDIs se prohíbe la realización de este tipo de intercambios¹⁰⁷⁹.

Asimismo, la Directiva 2011/16 prevé la posibilidad de comunicar los datos recibidos de otro Estado miembro a un tercer país siempre que se reúnan ciertos requisitos. Por una parte, la autoridad competente del Estado miembro donde se originó la información debe autorizar dicha comunicación; y, por otra parte, el tercer país debe acceder a prestar su cooperación para reunir pruebas sobre el carácter irregular o ilegal de operaciones que parezcan infringir o eludir la legislación tributaria¹⁰⁸⁰.

2.7. ASPECTOS PRÁCTICOS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

La Directiva contiene una serie de disposiciones prácticas con el objeto de facilitar y agilizar el intercambio de información. Así, por una parte, establece la utilización de formularios normalizados y formatos electrónicos para llevar a cabo todo tipo de intercambio¹⁰⁸¹. Por otra parte, resalta la importancia de utilizar medios electrónicos en la medida de lo posible, así como la necesidad de realizar las modificaciones pertinentes para poder utilizar la red CCN para estos efectos¹⁰⁸². En este sentido, destaca el papel que pueden representar las tecnologías de la información en este ámbito, ya que su utilización puede proporcionar a las autoridades tributarias nuevos y mejores medios para establecer y combinar bases de datos electrónicas, así como para el desarrollo del intercambio de información¹⁰⁸³.

Por otra parte, la Directiva 2011/16 se refiere al desarrollo de formatos estandarizados para minimizar el papel del idioma como una posible barrera en el combate al fraude fiscal. En este contexto, la utilización de servicios de traducción puede ocasionar costos adicionales y

¹⁰⁷⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 71.

¹⁰⁷⁹ Comentarios al art. 26 MC OCDE, párr. 12.2, pág.354.

¹⁰⁸⁰ Art. 24.2 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁸¹ Art. 20 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁸² Art. 21 de la Directiva 2011/16. La red CCN se encuentra definida por el art. 3.13 de la Directiva 2011/16, como “la plataforma común basada en la red común de comunicación (CNN) desarrollada por la Unión para asegurar todas las transmisiones por vía electrónica entre autoridades competentes en materia de aduanas y fiscalidad”.

¹⁰⁸³ MOLENAARS, M., “Exchange of Information Under the Netherlands – U. S. Income Tax Treaty”, *Tax Notes International*, vol. 18, núm. 17, 1999, pág. 1713.

retrasos, por lo que la utilización o adopción de un idioma común para el intercambio de información puede resultar la medida más conveniente¹⁰⁸⁴. De este modo, la Directiva 2011/16 establece que las solicitudes de cooperación, incluidas las solicitudes de notificación, así como la documentación anexa, podrán formularse en cualquier idioma acordado entre la autoridad requirente y la autoridad requerida. En este contexto, la simplificación y agilización del intercambio deben ir acompañadas de las exigencias mínimas de seguridad jurídica, por lo que cuando sea necesario y motivado excepcionalmente, las autoridades competentes deberán acudir a traducciones oficiales al margen del documento original¹⁰⁸⁵. Así, la Directiva establece que las solicitudes deben ir acompañadas de la traducción en la lengua oficial, o en una de las lenguas oficiales del Estado requerido, únicamente en los casos especiales en que lo motive la autoridad requerida¹⁰⁸⁶. En todo caso, los Estados deberían acordar previamente el idioma que se utilizará en el intercambio de información para eliminar futuros problemas o retrasos¹⁰⁸⁷.

En cuanto a los costes derivados de la aplicación de la Directiva, esta prevé que los Estados miembros asumirán los gastos, renunciando a demandar el reembolso de estos, excepto los ocasionados por el pago de honorarios a expertos¹⁰⁸⁸. En virtud de que la distribución de costes puede representar una limitación para la efectividad del intercambio de información, la recíproca asunción de los costes constituye una garantía para asegurar el éxito y la eficacia de este procedimiento¹⁰⁸⁹.

2.8. ASPECTOS ORGANIZATIVOS

En virtud de la ineficacia y la infrautilización de los dispositivos de cooperación, resultante de la falta de contactos directos entre las autoridades encargadas de la cooperación administrativa en los Estados miembros, la Directiva introduce la figura de la Oficina Central

¹⁰⁸⁴ De hecho, el problema del idioma parece haberse visto limitado en la práctica por el uso generalizado del inglés. *Vid.* SEER, R. y GABERT, I., "General Report. Mutual Assistance and Information Exchange", en *European Association of Tax Law Professors, Mutual Assistance and Information Exchange* (Congreso de EATLP, Santiago de Compostela, 2009), pág. 15. Disponible en <http://www.eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/TextGeneralReportRomanSeer.pdf> (Consultado el 13 de junio de 2011).

¹⁰⁸⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *op. cit.*, pág. 71.

¹⁰⁸⁶ Art. 21.4 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁸⁷ SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information exchange"*, *op. cit.*, pág. 18.

¹⁰⁸⁸ Art. 21.2 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁸⁹ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *op. cit.*, pág. 70.

de Enlace. El objeto de esta es atajar los canales oficiales que pueden afectar la eficiencia del intercambio de información y agilizar dicho procedimiento¹⁰⁹⁰. De este modo, pretende simplificar la prestación de asistencia estableciendo una única oficina, encargada de los contactos entre Estados miembros en relación con la cooperación administrativa¹⁰⁹¹. Para ello, las autoridades competentes de los Estados designarán una oficina central de enlace, la cual se ocupará de la gestión de las solicitudes y requerimientos de intercambio de información, así como de mantener una lista de los servicios de enlaces y de los funcionarios competentes y ponerla a disposición del resto de los Estados y de la Comisión¹⁰⁹². Esta oficina central se encargará de dirigir la cooperación administrativa intracomunitaria, concretamente mediante la supervisión de los intercambios de información, el cumplimiento de los plazos de respuesta y transmisión de datos, así como de mantener contactos en la materia con otros Estados miembros¹⁰⁹³. De este modo, la Directiva pretende superar los problemas relativos a la alta centralización que ocurre en el intercambio de información entre Estados, dado que las únicas autoridades facultadas para realizarlo eran aquellas designadas como autoridades competentes, lo cual generalmente significaba la intervención de las autoridades tributarias centrales del más alto nivel y los consiguientes problemas que esto implica dentro del desarrollo de dicho mecanismo. De este modo, con el establecimiento de una oficina central de enlace se mejora la eficiencia en el intercambio de información y coadyuva a la seguridad jurídica de los sujetos afectados¹⁰⁹⁴.

Asimismo, la autoridad competente de cada Estado miembro podrá designar servicios o departamentos de enlace con las competencias conferidas por su legislación o política nacional, esto es, oficinas con una competencia territorial específica o una responsabilidad operativa especial¹⁰⁹⁵. En el caso del sistema tributario español se podría hacer referencia a los órganos de gestión e inspección tributaria en el ámbito territorial de las Diputaciones Forales, que fungirían como servicios de enlace que, a su vez, informarían a la Oficina de

¹⁰⁹⁰ SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information exchange"*, op. cit., pág. 10.

¹⁰⁹¹ MARTÍNEZ GINER, L. A., "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", op. cit., pág. 51.

¹⁰⁹² En el ámbito del IVA, el art. 4 del Reglamento 904/2010 prevé el establecimiento de una Oficina Central de Enlace. Para consultar la organización administrativa de la cooperación administrativa en el marco del IVA, Ver BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., págs. 68-72.

¹⁰⁹³ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., págs. 70-71.

¹⁰⁹⁴ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional", op. cit., págs. 167-168.

¹⁰⁹⁵ SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information exchange"*, op. cit., pág. 10.

Enlace española de toda actuación relativa al intercambio de información¹⁰⁹⁶. Por otra parte, la autoridad competente podrá designar a los funcionarios competentes para ejercer directamente la cooperación administrativa regulada por la Directiva¹⁰⁹⁷.

2.9. RETROALIMENTACIÓN O INFORMACIÓN DE RETORNO.

Por último, para efectos de lograr que la cooperación administrativa se encuentre en un constante proceso de mejora, la Directiva 2011/16 reconoce la necesidad de contar con información de retorno o de retroalimentación sobre la utilidad de la información obtenida a través de este medio, así como el intercambio de buenas prácticas y experiencias. En este sentido, en los intercambios previa solicitud y en los intercambios espontáneos, el Estado receptor deberá enviar información de retorno si lo solicita el otro Estado. De este modo, la autoridad competente deberá remitir dicha información en un plazo de tres meses contados a partir del momento en que se conozca el resultado de la utilización de los datos intercambiados, sin perjuicio de lo dispuesto por su normativa interna sobre secreto fiscal y sobre la protección de datos¹⁰⁹⁸. Asimismo, la Directiva establece la obligación de todos los Estados miembros de compartir este tipo de información respecto a los intercambios automáticos, con una periodicidad anual¹⁰⁹⁹.

Por otra parte, los Estados miembros, en colaboración con la Comisión, examinarán y evaluarán el funcionamiento de la Directiva, pudiendo elaborar las directrices necesarias para intercambiar buenas prácticas y experiencias¹¹⁰⁰. De este modo, a través de la exigencia de procedimientos de seguimiento y evaluación, la Directiva refleja la preocupación por su aplicación práctica y la eficacia del intercambio de información y su posible adaptación a las necesidades jurídicas y económicas futuras¹¹⁰¹.

En definitiva, la Directiva 2011/16 es la continuación lógica de las tendencias que en la regulación del intercambio de información se han venido sucediendo en el ámbito de la UE.

¹⁰⁹⁶ MARTÍNEZ GINER, L. A., “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 51.

¹⁰⁹⁷ Art. 4, apartados 3 y 4 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁹⁸ Art. 14 de la Directiva 2011/16.

¹⁰⁹⁹ Art. 23.3 de la Directiva 2011/16.

¹¹⁰⁰ Art. 15 de la Directiva 2011/16.

¹¹⁰¹ MARTÍNEZ GINER, L. A., “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 73.

Consecuentemente, y como sucediera con la normativa que viene a derogar, va más allá de lo alcanzado por la OCDE. Así, incluye diversas formas de asistencia, además del intercambio de información, como la presencia de funcionarios extranjeros, los controles simultáneos y la notificación administrativa. Igualmente, establece una regulación más detallada de las diversas formas de intercambio, donde destacan tanto la importancia de la previsión de plazos expresos de respuesta como la especificación de una serie de elementos destinados a facilitar y agilizar el intercambio, como es el uso de formularios normalizados y formatos electrónicos, sin olvidar el papel otorgando al intercambio de buenas prácticas y experiencias para una constante mejora.

CAPÍTULO 6. LOS CONTRIBUYENTES EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL.

1. LA TUTELA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

Como hemos visto, el intercambio internacional de información fiscal ha adquirido una indudable importancia en el desarrollo de las funciones de control de las Administraciones tributarias modernas, en el marco de unas economías cada vez más abiertas, donde la cooperación se ha abierto camino como un elemento ineludible para responder a problemas como la evasión y la elusión fiscales, el blanqueo de dinero o incluso el financiamiento del terrorismo¹¹⁰². Esto se debe a que el intercambio de información ha demostrado ser una opción política y jurídicamente viable en términos de equilibrio potencial entre el control soberano de los Estados respecto a su política fiscal y el ejercicio de la necesaria cooperación. Apoyado en avances tanto técnicos (es el caso de la digitalización de registros y declaraciones fiscales, o la creación de bases de datos informatizadas, que han potenciado las capacidades de información y transmisión de la misma por los Estados)¹¹⁰³, como políticos, en particular el proyecto sobre competencia fiscal nociva de la OCDE y el impulso del G20, el intercambio de información se ha convertido en piedra angular de la Administración tributaria¹¹⁰⁴.

En este contexto, donde el intercambio de información se liga a la eficacia tributaria, dando lugar a procesos de mejora y potenciación como instrumento fiscal, la participación y el papel de los contribuyentes aparecen como algo relativamente marginal, pudiendo entenderse esto como una clara laguna en la materia. Así, los distintos instrumentos normativos que regulan el intercambio de información apenas hacen referencia a la posición legal de los obligados tributarios que pueden resultar afectados, dejando su regulación en las muchas veces

¹¹⁰² COCKFIELD, A., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *University of British Columbia Law Review*, vol. 42, 2010, págs. 467-468. Disponible en <http://ssrn.com/abstract=1705551> (consultado el 2 de julio de 2012).

¹¹⁰³ COCKFIELD, A., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *op. cit.*, págs. 432-433.

¹¹⁰⁴ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the 'Exchange-of-Information Age'", *op. cit.*, pág. 1901.

deficiente normativa interna de cada país, lo que ha provocado un déficit de garantías difícilmente justificable¹¹⁰⁵. Las razones en el origen de esta situación se encuentran en un planteamiento tradicional del intercambio de información. Este se aprecia en: primero, la primacía de los intereses de los Estados, con escasa o nula consideración de los intereses de los contribuyentes¹¹⁰⁶, lo que ha hecho prevalecer su función de control y lucha contra el fraude; segundo, un enfoque estricto como mecanismo jurídico internacional, que tiene como referencia a los Estados, que son los que intercambian la información, y no las personas a las cuales se refiere dicha información¹¹⁰⁷; tercero y último, falta de madurez de un mecanismo que todavía hoy cuenta con puestas en práctica limitadas. Por todas estas razones, una lectura de los derechos de los contribuyentes en el intercambio se refiere más a las lagunas que a lo regulado en los instrumentos convencionales. Esto es, la tónica dominante es la ausencia de regulación de derechos de los contribuyentes en los instrumentos convencionales, asociada a una remisión genérica a la legislación interna de los Estados, cuestiones estas que veremos a continuación.

1.1. LA PROTECCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES PREVISTA POR LOS INSTRUMENTOS NORMATIVOS INTERNACIONALES.

La mayoría de los instrumentos normativos que regulan el intercambio de información prevén lo que podría considerarse como una tutela indirecta de los derechos de los contribuyentes, en forma de límites generales a la obligación de los Estados de intercambiar información, así como en relación con la confidencialidad de la misma¹¹⁰⁸.

En cuanto al primero de estos aspectos, lo que sucede con el Derecho de la UE es paradigmático. FERNÁNDEZ MARÍN considera que el mismo ha jugado un papel clave en la configuración de los principios y derechos que rigen el intercambio de información, en tanto

¹¹⁰⁵ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., pág. 205; GUTMANN, D., "Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011, pág. 110; MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 158; OBERSON, X., "The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State", op. cit., pág. 17; SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, op. cit., pág. 72.

¹¹⁰⁶ ADONNINO, P., "Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones fiscales nacional", op. cit., pág. 33.

¹¹⁰⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 161.

¹¹⁰⁸ ADONNINO, P., "Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones fiscales nacional", op. cit., pág. 33.

que límites en la actuación de la administración. En este sentido, la configuración de derechos prevista en la normativa comunitaria es fundamentalmente negativa y, por ende, únicamente otorga una protección indirecta¹¹⁰⁹. Aun así, podemos considerar que dicha tutela indirecta constituye un primer nivel de protección de los contribuyentes¹¹¹⁰, puesto que los límites generales del intercambio de información nos remiten a una serie de supuestos en los que desaparece la obligación legal del Estado requerido de suministrar los datos solicitados. Por ejemplo, el Estado requerido puede negarse a obtener la información si esto significa realizar una investigación que el Estado requirente no podría llevar a cabo conforme a su propia normativa interna en circunstancias similares, o si el intercambio de información requiere la revelación de información de carácter confidencial, ya sea porque se encuentra protegida por alguna norma relativa a propiedad intelectual, ya sea por tratarse de información protegida por la relación entre un cliente y su abogado o letrado.

No obstante, esta protección puede resultar no solo parcial e indirecta, sino también deficiente. En este sentido, recordemos que a pesar de encontrarse ante supuestos que eximen de la obligación de suministrar información, las autoridades del Estado requerido siguen en condiciones de llevar a cabo la misma de forma discrecional, una vez considerados los intereses del otro Estado y los motivos para denegar el intercambio, en cuyo caso la persona interesada no podrá alegar que se ha vulnerado la norma¹¹¹¹. En suma, los límites al intercambio constituyen meras posibilidades para que el Estado requerido deniegue la asistencia, pero no con ello se generan derechos que los obligados tributarios puedan aducir ante los tribunales de justicia¹¹¹².

Por otra parte, un segundo elemento dentro de este nivel de protección indirecta lo encontramos en la regulación convencional del carácter confidencial o secreto de la información intercambiada. Este tipo de disposiciones pretende equilibrar dos intereses enfrentados: por un lado, el derecho a la privacidad de los contribuyentes con respecto a su información financiera; y, por otro lado, el interés de las autoridades tributarias en acceder a la misma en la medida necesaria para la aplicación y administración efectiva de la legislación

¹¹⁰⁹ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., pág. 208.

¹¹¹⁰ GIL HERNÁNDEZ, C., "Trends in the Exchange of Relevant Tax Information", op. cit., pág. 511.

¹¹¹¹ Comentarios al art. 7 MA OCDE, párr. 71, pág. 27; Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párr. 17, págs. C (26)-11 y 12.

¹¹¹² FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., pág. 207.

fiscal¹¹¹³. Por ello el convenio o acuerdo en cuestión establece los usos o fines a los cuales se puede destinar la información intercambiada, así como las personas o las autoridades autorizadas para conocerla. Esto ha llevado a que algunos autores hablen incluso de una norma de secreto internacional contenida en los primeros convenios sobre que contemplan el intercambio de información¹¹¹⁴. Sin embargo, en la medida en que se ha potenciado el uso de intercambio de información como mecanismo de asistencia, la protección de la información intercambiada se ha ido debilitando o flexibilizando, en tres direcciones: antes que nada, se han ampliado las posibilidades de su revelación a órganos del Estado que no tiene carácter tributario, como los órganos de supervisión o control; del mismo modo, se ha venido contemplando la posibilidad de utilizar la información para fines no fiscales, como la investigación de delitos como el blanqueo de capitales o el terrorismo¹¹¹⁵; por último, previa autorización por parte del Estado que suministra la información, el art. 8 del MA OCDE ha abierto paso a la posibilidad de transmitir la información a terceras jurisdicciones¹¹¹⁶.

En todo caso, esta protección resulta un tanto ilusoria, ya que si no se informa a los contribuyentes sobre la existencia de una solicitud de información de otro Estado, estos no tienen la oportunidad de oponerse al intercambio en virtud de que no se reúnen las condiciones señaladas anteriormente. Un ejemplo paradigmático lo constituye la correcta determinación del carácter de secreto comercial o empresarial de la información, donde los conocimientos que puede aportar el contribuyente son claves en la mayoría de los casos¹¹¹⁷.

En cuanto al establecimiento de una tutela directa de los derechos de los contribuyentes en los instrumentos convencionales, tan solo existen algunas tímidas y no muy claras referencias. Uno de los primeros acuerdos que se refieren a la necesidad de tener en cuenta y proteger los intereses de los contribuyentes es el Convenio OCDE/CE, tanto en su preámbulo

¹¹¹³ ITALIA, M., "Taxpayers' rights – enshrined in legislation or granted in administrative concessions: A comparison of taxpayers' rights and obligations in Australia, Canada, NZ, the UK and the US", en WALPOLE, M. y EVANS, C., *Tax Administration in the 21st Century*, Prospect Media, Chippendale, 2001, págs. 126-127.

¹¹¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional", *op. cit.*, pág. 786; MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 56 y sigs.

¹¹¹⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2010, párrs. 12.1 y 12.3, págs. C(26)-8 y 9. Vid. Supra, Modificación del art 26 del MC OCDE de 2012 del Capítulo 1.

¹¹¹⁶ Del mismo modo, la Directiva 2011/16 prevé la posibilidad de compartir información con terceros Estados, incluso a países no miembros de la UE cuando se cumplan ciertas circunstancias. Vid. Supra, 2.6 Relación con terceros países del Capítulo 5.

¹¹¹⁷ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, pág. 1896.

como, con mayor concreción, en su articulado¹¹¹⁸. Aquí encontramos dos referencias. La primera de ellas reside en su art. 4.2, que prevé la posibilidad de que los Estados parte notifiquen a sus contribuyentes antes de realizar el intercambio, de acuerdo con su legislación interna¹¹¹⁹. Sin embargo, en estos términos que acaban remitiendo a la legislación interna de los Estados, no se puede entender que dicho precepto establezca una protección especial para el contribuyente, pues de ninguna forma resulta en una obligación para los Estados derivada del Convenio o en el establecimiento de un verdadero derecho independiente del que tuvieran a nivel nacional¹¹²⁰. La segunda de estas referencias se encuentra en el art. 21.1, donde se reitera la preeminencia sobre el propio Convenio de los derechos y la protección de las personas prevista por la legislación y la práctica administrativa de los Estados¹¹²¹. Al respecto, el Informe Explicativo del Convenio señala que la importancia de considerar los intereses de las Administraciones tributarias en lograr la efectividad en la asistencia administrativa, no contradice la necesidad de establecer salvaguardas para los contribuyentes. En este contexto, aclara que los derechos y salvaguardas otorgados a los particulares conforme a la normativa o la práctica administrativa de los Estados no se verán reducidos en forma alguna por las disposiciones del citado Convenio¹¹²². Sin embargo, tras las reformas introducidas por el Protocolo de 2010, acordes con los principios adoptados en el MA OCDE, el Informe aclara que la aplicación de salvaguardas, así como de cualquier derecho emanado del Derecho internacional sobre derechos humanos, no debe socavar el objeto y el propósito del Convenio. Esto hace que en cuestiones como la obligación de notificar a los interesados, allí donde la hubiere, se inste a que esta se realice de tal forma que no se impida o entorpezca indebidamente la eficacia del intercambio, informando a los otros Estados de dicha circunstancia y de la forma en que esto podría afectar sus obligaciones en relación con la asistencia administrativa regulada por el Convenio¹¹²³.

¹¹¹⁸ El Preámbulo del Convenio OCDE/CE establece: "CONSIDERANDO que los principios fundamentales que otorgan a cada persona derechos y obligaciones, determinados de conformidad con un procedimiento legal apropiado, deberían ser reconocidos como aplicables a los asuntos fiscales en todos los Estados y dichos Estados deberían hacer lo posible por proteger los intereses legítimos de los contribuyentes, incluyendo la apropiada protección contra la discriminación y la doble tributación; (...)".

¹¹¹⁹ Art. 4.2. del Convenio OCDE/CE (modificado por Protocolo de 2010): "Cualquier Parte puede, mediante declaración dirigida a uno de los depositarios, indicar que, de conformidad con su legislación interna, sus autoridades podrán informar a sus residentes o nacionales antes de transmitir información relacionada con ellos, de conformidad con los Artículos 5 y 7". Esta disposición se encontraba regulada por el art 4.3 antes de las reformas adoptadas por el Protocolo de 2010, mediante el cual se eliminó el apartado 2 del citado precepto.

¹¹²⁰ BAVILA, A., "Some issues on the exchange of information between revenue authorities", *op. cit.*, pág. 297.

¹¹²¹ Art. 21.1. del Convenio OCDE/CE: "Nada de lo dispuesto en la presente Convención afectará los derechos y salvaguardas a favor de las personas, de conformidad con la legislación o práctica administrativa del Estado requerido".

¹¹²² Párrs. 186 y 87 del Informe Explicativo del Convenio OCDE/CE.

¹¹²³ OCDE, *Texto del Informe Explicativo revisado del Convenio OCDE/CE enmendado por Protocolo*, párrs. 179-180, pág.30. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/22/1/48462535.pdf> (consultado el 10 de marzo de 2012).

Por su parte, el MA OCDE admite la aplicación de los derechos y garantías de las personas otorgadas en la legislación y práctica administrativa de los Estados, pero siempre que no se impida o retrase indebidamente el intercambio de información¹¹²⁴. Así, la aplicación de salvaguardas y derechos no debe suponer un obstáculo que pueda poner en peligro el resultado de la investigación. En este sentido, los Comentarios recomiendan que los Estados acuerden la forma en que se otorgarán dichos derechos, así como sus posibles excepciones (por ejemplo, la suspensión de la notificación al afectado tratándose de casos en los que la solicitud de información sea de naturaleza urgente)¹¹²⁵. De este modo, el art. 8.1 del MA OCDE no establece expresamente ningún tipo de participación de los particulares, excepto tratándose de las inspecciones fiscales en el extranjero en cuyo caso, cuando un Estado desee enviar a sus funcionarios a otro Estado para entrevistar personas e inspeccionar documentos, deberá contar con el consentimiento por escrito de las personas interesadas.

En lo que se refiere al MC OCDE, tras la reforma del art. 26 de 2005, en coherencia con los principios del MA OCDE, también se introdujo en los Comentarios a dicho precepto una referencia que aclara que los Estados se encuentran en libertad de aplicar las disposiciones previstas en su legislación interna que garanticen los derechos de los imputados y de los testigos en procesos judiciales¹¹²⁶. Asimismo, dichos Comentarios prevén la posibilidad de que los Estados contratantes acuerden bilateralmente la inclusión de alguna disposición que regule la aplicación de los derechos y libertades fundamentales previstos por la normativa interna de los Estados, como la relativa la protección de los datos de carácter personal o sobre el derecho a la intimidad¹¹²⁷.

De este modo, la OCDE propugna cierto equilibrio entre las salvaguardas y los derechos procesales de las personas afectadas en el procedimiento de intercambio de información (incluyendo aquellos derechos derivados de acuerdos internacionales en materia de derechos humanos), y la necesidad de las autoridades administrativas de obtener dicha información. Con ello introduce el tema de los derechos de los contribuyentes afectados por el procedimiento de intercambio de información. Sin embargo, de la redacción de los principales instrumentos elaborados en el marco de esta organización se infiere que la

¹¹²⁴ Art. 1 del MA OCDE: "(...) Los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información".

¹¹²⁵ Comentarios al art. 1 MA OCDE, párr. 6, pág. 16.

¹¹²⁶ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 5, pág. 314.

¹¹²⁷ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 10, pág. 318.

protección de los contribuyentes dependerá, en principio, de la normativa interna de los Estados contratantes, así como de la voluntad de estos de incluir alguna disposición adicional en el Convenio en concreto. Así, a pesar de la inclusión de referencias sobre la materia en dichos instrumentos (como en el texto del MA OCDE o en los Comentarios del MC OCDE), estas no llegan a constituir verdaderos derechos para las personas involucradas. Asimismo, a pesar de los Comentarios de la OCDE en el sentido de que es necesario considerar los intereses de los contribuyentes y las ventajas que puede suponer el establecer derechos de participación a su favor, existen pocas aportaciones en cuanto a una forma o mecanismo de implementación¹¹²⁸.

Por lo que respecta a la normativa comunitaria que se encarga de regular el procedimiento de intercambio de información, esta tampoco establece derechos subjetivos que puedan ser invocados por el contribuyente y que le permitan ejercer cierto control sobre el procedimiento¹¹²⁹. Aquí se ha apreciado una evidente regresión. Anteriormente, se establecía expresamente la posibilidad de aplicar ciertos derechos previstos por la legislación interna de los Estados miembros. Así, en la regulación de la cooperación administrativa en materia de IVA se preveía la notificación a las personas interesadas conforme a la legislación nacional de los Estados miembros, siempre que esto no pusiera en peligro la investigación¹¹³⁰. En este sentido, la regulación comunitaria sobre cooperación administrativa en el marco de los impuestos especiales incluso reconocía la validez de los derechos de audiencia concedidos por los Estados¹¹³¹. Sin embargo, en la actualidad dichas disposiciones han sido derogadas y no han sido reproducidas en la legislación comunitaria sobre la materia: la Directiva 2011/16 únicamente prevé la aplicación de las disposiciones de la Directiva 95/46/CE, de 24 de

¹¹²⁸ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág. 87.

¹¹²⁹ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 205.

¹¹³⁰ Art. 8 del Reglamento (CEE) 218/92, del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA): "En los casos en que exista intercambio de información con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5, si las disposiciones de la legislación nacional vigente en un Estado miembro impusieran la notificación del intercambio de información a la persona interesada, se podrán seguir aplicando dichas disposiciones, salvo que su aplicación pueda perjudicar la investigación de un fraude fiscal en otro Estado miembro; en este último caso, a petición expresa de la autoridad requirente, la autoridad requerida se abstendrá de hacer la mencionada notificación".

¹¹³¹ Art. 15 *ter* de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales: "1. En lo que respecta a los controles por sondeo previstos en el apartado 6 del artículo 19, las autoridades competentes de los Estados miembros podrán solicitar, de las autoridades competentes de otro Estado miembro, datos que complementen la información definida en el artículo 15 bis. La Directiva 77/799/CEE se aplicará a este intercambio de información, en lo que se refiere a la protección de los datos. 2. Si se intercambian informaciones con arreglo al apartado 1 y las normas jurídicas nacionales prevén en un Estado miembro la audiencia de las personas afectadas por dicho intercambio de información, dichas normas podrán seguir aplicándose (...)" (Vigente del 20 de enero de 1995 al 23 de diciembre de 2004).

octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, a los intercambios de información realizados bajo el amparo de este instrumento¹¹³². Sin embargo, los Estados podrán limitar los derechos de la persona interesada, en la medida necesaria para salvaguardar “(...) un interés económico y financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales”¹¹³³.

Ahora bien, a pesar de la ausencia de derechos subjetivos a favor de los contribuyentes previstos expresamente por la normativa comunitaria, la autoridad competente del Estado requerido no solo está obligada a respetar las disposiciones de su normativa interna, sino que deberá adecuarse a las exigencias comunitarias derivadas de los principios de proporcionalidad, no discriminación, así como a la regulación comunitaria de derechos fundamentales¹¹³⁴.

En suma, si bien ni en el marco de los instrumentos normativos originados en el seno de la OCDE ni en el ordenamiento comunitario encontramos una regulación expresa de los derechos de las personas que se podrían ver afectadas por un procedimiento de intercambio de información (limitándose a reiterar la posibilidad de que en su desarrollo se apliquen aquellos derechos previamente establecidos por la legislación interna de los Estados, o por otros acuerdos internacionales en materia de derechos humanos)¹¹³⁵, en el ámbito comunitario las garantías no por ello dejan de ser mayores, asociadas al propio desarrollo del Derecho comunitario, en torno a los principios generales de la UE y a su Carta de Derechos Fundamentales¹¹³⁶.

¹¹³² Art. 25 de la Directiva 2011/16.

¹¹³³ Art. 13, apartado 1, letra e), de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

¹¹³⁴ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., pág. 208.

¹¹³⁵ Art 1 del MA OCDE; Comentarios al art. 26 del MA OCDE 2008, párr. 14.1, pág.355. La Directiva 2011/16 prevé expresamente la aplicación de la normativa comunitaria en relación con el derecho a la protección de datos personales (art. 25).

¹¹³⁶ Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (2000/C 364/01), DOCE del 18 de diciembre de 2000.

1.2. LA PROTECCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA LEGISLACIÓN INTERNA DE LOS ESTADOS.

Como hemos visto, a falta de regulación de la posición legal de las personas afectadas en un procedimiento de intercambio de información en los instrumentos normativos existentes en la materia, nos encontramos ante la remisión a la legislación interna de los Estados o con referencias generales al respeto de los derechos fundamentales. En lo que respecta a la protección que recibe el particular implicado en un procedimiento de intercambio en la legislación interna, los datos apuntan a la existencia de amplias diferencias entre los países¹¹³⁷. Generalmente, la protección otorgada por un país será el reflejo de la concepción que se tenga en este de la asistencia administrativa mutua. Así, en aquellos países en los que se potencia el rol del intercambio de información como mecanismo para controlar el fraude fiscal, se suele limitar de forma importante la intervención de los obligados tributarios. Por el contrario, cuando el Estado es más receloso con respecto a este tipo de asistencia, se suele adoptar una postura más garantista respecto a los derechos del contribuyente¹¹³⁸.

Grosso modo, los Estados pueden prever la participación de los contribuyentes en dos fases del intercambio. Primero, cuando las autoridades de un Estado deciden poner en marcha el mismo, remitiendo una solicitud de intercambio; y, segundo, cuando el otro Estado recibe la solicitud¹¹³⁹. Para el primero de estos casos son pocos los países que, como Polonia, prevén algún tipo de derecho a favor de los obligados tributarios. En otros Estados, como Suecia, únicamente se hace partícipe al contribuyente en el procedimiento cuando se requiere de su cooperación¹¹⁴⁰, cuestión esta que parece asociarse más a una obligación de colaboración que a un derecho de participación. Al respecto, la OCDE señala que a pesar de que en la mayoría de los Estados no existe la obligación de notificar al contribuyente, en algunas jurisdicciones la notificación es parte de la práctica administrativa normal o está sujeta a la discreción de las autoridades tributarias¹¹⁴¹.

¹¹³⁷ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, op. cit., párr. 65, pág. 31.

¹¹³⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, op. cit., pág. 163.

¹¹³⁹ BAVILA, A., "Some issues on the exchange of information between revenue authorities", op. cit., pág. 296.

¹¹⁴⁰ SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information Exchange"*, op. cit., págs. 39-40.

¹¹⁴¹ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, op. cit., párr. 65, pág. 31.

En el segundo de los momentos considerados, la recepción de la solicitud, es más habitual que nos encontremos con algún tipo de derecho, sin que por ello pueda considerarse como algo generalizado más allá de un reducido grupo de países. Dicha protección reviste diversas formas, en torno normalmente a la notificación, audiencia o medidas de impugnación. En algunos países, como Alemania, Países Bajos y Suiza, el obligado tributario tiene derecho a ser notificado o informado de la existencia de un requerimiento de información, del país de origen y del alcance, además de una descripción de los datos que el Estado tiene intención de remitir¹¹⁴². En otros casos dicha obligación de notificación, como en Bélgica, se limita a casos en que se puede ver afectado un secreto comercial o empresarial, a menos que el Estado requirente expresamente solicite lo contrario para no afectar negativamente la investigación¹¹⁴³.

En otros países, por el contrario, no se prevé ningún tipo de notificación. Es el caso de Reino Unido, Italia, Canadá o Dinamarca. No obstante, aun cuando la legislación interna del Estado no establezca expresamente la notificación en caso de haber recibido una solicitud de intercambio, en el supuesto de que requieran la cooperación del mismo para obtener los datos requeridos, las autoridades tributarias se encuentran en la obligación de informar al obligado tributario de la finalidad para la que se requiere su colaboración, derivada del requisito de debida motivación del requerimiento correspondiente¹¹⁴⁴. Es el caso también de España, donde el único supuesto en que el obligado tributario conocerá la existencia de una solicitud de información es cuando las autoridades tributarias no cuenten en sus archivos con dichos datos y deban recurrir a este¹¹⁴⁵.

Además del derecho a ser informado sobre la solicitud, algunos Estados otorgan un derecho de audiencia al contribuyente. Por ejemplo, en Portugal el contribuyente tiene un plazo de treinta días para alegar razones por las que considera que no debe realizarse el intercambio. En Luxemburgo se solicita la participación del contribuyente para que este se manifieste, lo cual puede resultar en que no se realice el intercambio¹¹⁴⁶.

¹¹⁴² CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 346.

¹¹⁴³ DOCCLO, C., "Exchange of Information", *European Taxation*, vol. 39. núm. 8, 1999, pág.318.

¹¹⁴⁴ BAVILA, A., "Some issues on the exchange of information between revenue authorities", op. cit., pág. 298.

¹¹⁴⁵ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., págs. 124-125.

¹¹⁴⁶ SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information Exchange"*, op. cit., pág. 35.

Finalmente, en un número aún más reducido de países el particular cuenta con algún medio expreso de impugnación. Así, en Países Bajos, cuando las autoridades tributarias decidan suministrar los datos requeridos en un intercambio rogado, pero también en intercambios espontáneos, deberán notificar a la persona sobre la que se relaciona la información o la persona de la cual se obtiene esta. Tras dicha notificación no podrá remitirse la información antes de transcurridas seis semanas, pudiendo el particular oponerse al intercambio ante las autoridades fiscales. En el caso de que dichas autoridades desestimen este recurso, el particular podrá impugnar dicha decisión ante un tribunal administrativo. Por ello, las autoridades tributarias generalmente agotan un período de tres semanas antes de intercambiar la información para permitir que el particular pueda presentar una solicitud de suspensión del procedimiento ante un tribunal¹¹⁴⁷.

Ahora bien, por otra parte, estos derechos cuentan también con límites, pues generalmente se podrán aplazar o suprimir la aplicación de los mismos cuando se trate de investigaciones en las que existen indicios de fraude fiscal, o circunstancias en las que alertar al contribuyente podría poner en peligro la investigación del Estado requirente¹¹⁴⁸.

La situación actual, por tanto, viene marcada por dos coordenadas. Por una parte, por la parcialidad, fragmentación y desigualdad de derechos; y, por otra parte, por un debate cada vez más consciente de la necesidad de desarrollar los mismos. En este sentido, el reconocimiento de derechos de participación de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio encuentra su justificación tanto en la necesidad de que las actuaciones administrativas se ajusten al principio de legalidad y estén sujetas a control jurisdiccional, como en las exigencias derivadas de la garantía de ciertos derechos fundamentales, como el derecho a la intimidad o el derecho a la protección de datos personales¹¹⁴⁹.

Estos derechos, por otra parte, son un activo fundamental en las nuevas tendencias de gestión tributaria, centradas en la relación de servicio con los contribuyentes y en la búsqueda de eficiencia. Al respecto, la percepción de los obligados tributarios de encontrarse ante un sistema fiscal justo, en el que las amplias potestades de verificación de las autoridades

¹¹⁴⁷ OFFERMANN, R., "Exchange of Information", *European Taxation*, vol. 39, núms. 4 y 5, 1999, págs. 181-182; MOLENAARS, M., "Exchange of Information Under the Netherlands – U. S. Income Tax Treaty", *Tax Notes International*, vol. 18, núm. 17, 1999, págs. 1720-1721.

¹¹⁴⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 347.

¹¹⁴⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", op. cit., pág. 1343.

fiscales se equilibran con el establecimiento de derechos a favor de los particulares, es de suma importancia para obtener una mayor colaboración de estos¹¹⁵⁰. En este sentido, SÁNCHEZ LÓPEZ apunta a que la protección de los contribuyentes debe reflejar la forma de entender la relación de estos con la administración, en un marco de trabajo integrado por principios y valores que intenten conciliar los intereses de ambas partes¹¹⁵¹. Esta idea se ha trasladado también al intercambio de información, donde la efectividad no se mide únicamente en términos de recaudación, sino que requiere del equilibrio entre una administración fiscal eficiente y el respeto del derecho de los contribuyentes¹¹⁵². Como apunta la OCDE, el otorgamiento de estos derechos puede aumentar la eficacia del intercambio de información. Sin embargo, a la vez se requiere que su aplicación se estructure de tal forma que no menoscabe la fluidez del intercambio, o se ponga en peligro el resultado de las investigaciones de los Estados¹¹⁵³. Así, es necesario que los Estados alcancen el equilibrio en la regulación normativa de este mecanismo de asistencia para evitar dejar al contribuyente en situaciones de indefensión, pero al mismo tiempo no se obstaculice el intercambio de información y la actividad investigadora de las autoridades fiscales¹¹⁵⁴.

En este sentido, desde la OCDE se vienen distinguiendo tres categorías de derechos que deberían estar previstos por la legislación interna de los países en el caso que nos ocupa¹¹⁵⁵:

1) derechos de notificación, usualmente referida a datos como el Estado receptor, los impuestos comprendidos, el fundamento legal del intercambio, la información proporcionada, y medios de impugnación si los hubiere; 2) derechos de consulta, centrados en la posibilidad de presentar alegaciones en relación con la procedencia del intercambio de información; y 3) derechos de intervención, o medios de impugnación, a nivel judicial y/o administrativo. Más en detalle:

¹¹⁵⁰ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, pág. 1895.

¹¹⁵¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento", *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005, pág. 104.

¹¹⁵² MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age", *op. cit.*, pág. 1902.

¹¹⁵³ Art. 1. Del MA OCDE; Comentarios al art. 26 del MA OCDE 2008, párr. 14.1, pág. 355.

¹¹⁵⁴ MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., "El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses", *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2010, pág. 160.

¹¹⁵⁵ OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A survey of current practices*, Comité de Asuntos Fiscales, París, 1994, párr. 66, pág. 32.

1.2.1. Derecho de notificación.

En cuanto a la necesidad de establecer el derecho de notificación a favor de aquellos contribuyentes afectados por un procedimiento de intercambio se presentan dos posturas. Por un lado, están aquellos que consideran innecesario otorgar dicho derecho, en virtud de que la comunicación al interesado restaría eficacia al intercambio, pues en la mayoría de las ocasiones se utilizaría con el fin exclusivo de retrasar su desarrollo. Por otro lado, están aquellos que demandan el establecimiento expreso de este derecho, ya que de no otorgarse se violarían diversos derechos fundamentales en perjuicio del obligado tributario¹¹⁵⁶.

En este último sentido, el reconocimiento del derecho de notificación encuentra su fundamento en diversos derechos o garantías fundamentales. Así, el intercambio de información puede vulnerar el derecho a la intimidad del obligado tributario, ya que la información obtenida por las Administraciones tributarias generalmente se encuentra protegida por las mayores medidas de sigilo o confidencialidad, y su posterior transmisión a otro Estado puede vulnerar estas¹¹⁵⁷. Del mismo modo, la falta de notificación puede dejar al contribuyente en estado de indefensión, ya que no podrá controlar la legalidad o procedencia del intercambio, ignorando incluso la propia cesión de información¹¹⁵⁸. Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha considerado que el derecho de defensa implica que toda persona tenga la oportunidad de dar a conocer eficazmente su punto de vista en relación con una decisión que pueda lesionar sus intereses, y este debe garantizarse aun cuando no exista una norma que regule dicho procedimiento¹¹⁵⁹.

Ahora bien, en caso de que la legislación del Estado requerido no prevea expresamente la notificación, la situación actual vendrá determinada por el hecho de que la información requerida esté o no en poder de la Administración tributaria. Normalmente cuando las autoridades fiscales ya cuentan con los datos solicitados se procederá a su transmisión sin el

¹¹⁵⁶ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 126.

¹¹⁵⁷ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., págs. 125-126.

¹¹⁵⁸ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento", op. cit., pág. 103.

¹¹⁵⁹ Sentencia del TJCE del 19 de febrero de 1988, asunto Eyckeler & Malt AG c. Comisión, asunto T-42/1996, apartado 78; sentencia del 24 de octubre de 1996, asunto Lisrestal y otros c. Comisión, C-32/1995, apartado 21.

conocimiento del contribuyente¹¹⁶⁰. Por el contrario, en el caso de intercambios automáticos o de aquellos intercambios que requieran que las autoridades deban ejercer sus potestades de comprobación para obtener los datos del contribuyente o de un tercero, esto llevaría a que el contribuyente conozca la existencia de una solicitud de información, por una cuestión de simple necesidad¹¹⁶¹. En este caso es factible considerar que el obligado tributario también podrá recurrir a los medios de impugnación previstos por la normativa interna para oponerse al requerimiento de información y, en su caso, impugnar la legalidad del intercambio¹¹⁶². No obstante, y aunque la lógica haga pensar que el requerimiento de colaboración al contribuyente lleva aparejada la comunicación de la finalidad para la que se requiere la misma, en virtud de las exigencias de motivación de los actos administrativos, de la fragilidad de este supuesto dan cuenta casos como el de Italia, donde incluso en esta situación las autoridades no se encuentran obligadas a informar a la persona que las actuaciones de investigación se deben a un procedimiento de intercambio¹¹⁶³.

Por otra parte, aun cuando el Estado requerido prevea la notificación del contribuyente, esta puede no realizarse cuando el contribuyente no sea residente de dicho Estado, como sucede en Países Bajos¹¹⁶⁴. Esta situación está lejos de ser marginal, por lo que los límites en la práctica de la notificación pueden terminar socavando el derecho a ser notificado. Esto se debe a que, más en general, la localización de la dirección de notificación resulta muy compleja, habida cuenta el tipo de relaciones económicas a que se refiere, de tal manera que si el Estado requerido a de garantizar el derecho, esto exige el análisis de vías alternativas, como puede ser derivar la información al obligado tributario residente que haya aportado los datos¹¹⁶⁵. Por otra parte, para superar las dificultades que presentaría la notificación a un sujeto no residente, en el marco comunitario se podría incluso recurrir a la asistencia prevista en la Directiva 2011/16 sobre la notificación administrativa¹¹⁶⁶.

En cuanto al momento en que debe realizarse la notificación, la mayoría de la doctrina se decanta por la necesidad de que esta se lleve a cabo en general antes de que se realice la

¹¹⁶⁰ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 123.

¹¹⁶¹ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 24, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2009, pág. 281.

¹¹⁶² CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 341.

¹¹⁶³ SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information Exchange"*, op. cit., pág. 36.

¹¹⁶⁴ OFFERMANN, R., "Exchange of Information", op. cit., pág. 182.

¹¹⁶⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", op. cit., págs. 1338-1339.

¹¹⁶⁶ Art. 13 de la Directiva 2011/16; art. 8 bis de la Directiva 77/799.

transmisión de la información, con el fin de otorgar una tutela eficaz, pues como resulta lógico el conocimiento de la existencia del procedimiento de intercambio constituye el presupuesto necesario para que el particular pueda ejercer sus derechos¹¹⁶⁷. En caso contrario, el obligado tributario únicamente contaría con la posibilidad de exigir su derecho a ser indemnizado en caso de que sufriera un daño que no estuviera obligado a soportar, como pudiera ser por el suministro de informaciones equivocadas que dieran lugar a un perjuicio. En todo caso, como señala MARTÍNEZ GINER, la utilidad o efectividad del derecho de notificación no debe prejuzgar su propia existencia como un elemento de protección jurídica indudable para los obligados tributarios afectados por este mecanismo de asistencia¹¹⁶⁸.

No obstante, algunos autores sugieren que es necesario permitir cierto grado de discrecionalidad en el Estado requerido a la hora de determinar el mejor momento para llevar a cabo la notificación. En este sentido, en determinados casos, debido a la naturaleza clandestina de las operaciones o a la existencia de indicios de fraude fiscal, se aduce la conveniencia de postergar la notificación, si bien dentro de un plazo máximo¹¹⁶⁹. Por otra parte, en virtud de la relevancia que puede suponer la comunicación al contribuyente en el éxito de las investigaciones, el Estado requerido debería informar por escrito al otro Estado si se encuentra obligado a notificar, para que este último tome las medidas que considere oportunas. A su vez, el Estado requirente podría señalar en su solicitud de información las razones o motivos por los cuales considere que se debe suspender dicho derecho¹¹⁷⁰.

Otro aspecto clave en la notificación es la determinación de los sujetos a los que se debe notificar. Además de a la persona sobre la que versa la información, que tendrá así la oportunidad de ejercer sus derechos en relación con la legalidad de la resolución administrativa, hay otros sujetos afectados¹¹⁷¹. Así, se entiende que el derecho de notificación debe otorgarse tanto a los obligados tributarios que suministraron la información como a

¹¹⁶⁷ ADONNINO, P., "Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones fiscales nacional", *op. cit.*, pág. 32.

¹¹⁶⁸ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 178.

¹¹⁶⁹ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág. 84.

¹¹⁷⁰ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 175.

¹¹⁷¹ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, *op. cit.*, págs. 259-261.

aquellos que resultan directamente afectados por la transmisión¹¹⁷². Al respecto, cabe destacar la importancia que reviste la notificación a las personas fuente de los datos, en virtud de que la revelación de dichos datos puede generar diversas consecuencias negativas para estas, como la disminución de su capacidad competitiva, daños en su reputación (y, por ende, en sus relaciones comerciales), o vulnerar su derecho a la intimidad¹¹⁷³. Asimismo, existen otros sujetos que pueden resultar directamente afectados por la obtención de la información, como socios o copropietarios, así como otras personas o entidades que tengan un interés financiero o comercial importante en el resultado del procedimiento¹¹⁷⁴.

Por último, en cuanto al contenido, para que se otorgue una verdadera protección al contribuyente la notificación debe señalar ciertos elementos mínimos: el Estado que solicita la asistencia; el contenido de la solicitud, incluyendo los impuestos comprendidos, así como el fundamento jurídico de la asistencia; los datos que la autoridad pretende transmitir, así como los posibles recursos de impugnación que pueda presentar¹¹⁷⁵.

1.2.2. Derecho de audiencia o consulta.

Este derecho supone facilitar vías para que el contribuyente pueda manifestar su opinión y formular alegaciones sobre diversas cuestiones del procedimiento de intercambio, ya sean fácticas o jurídicas, antes de que se lleve a cabo la transmisión de la información. En estos términos genéricos no requiere que se conceda una audiencia de manera formal, sino que el obligado tributario tenga la posibilidad de alegar ante la administración, ya sea de forma oral o por escrito¹¹⁷⁶. De este modo, puede resultar particularmente útil para corregir errores en los datos o cuando la solicitud se refiera a determinados derechos comerciales o empresariales, pero también para que las autoridades tomen la decisión de realizar o no el propio intercambio¹¹⁷⁷.

¹¹⁷² CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1338.

¹¹⁷³ SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, *op. cit.*, págs. 281-282.

¹¹⁷⁴ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág. 84.

¹¹⁷⁵ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 126.

¹¹⁷⁶ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, págs. 84-85.

¹¹⁷⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 182.

Evidentemente, este derecho se encuentra estrechamente vinculado con la notificación, por lo que no tiene sentido sin esta¹¹⁷⁸. De igual modo, la posibilidad de que el obligado tributario pueda presentar alegaciones pertinentes dependerá de la exactitud del contenido de la notificación. De ahí que una de las líneas de mejora tenga como eje la necesidad de que los Estados implementen directrices que regulen estos últimos, como: la forma de los argumentos y su recepción; los períodos de tiempo específicos para su presentación para que el particular pueda recurrir a asesoría profesional; o la obligación de la autoridad de señalar de forma detallada y por escrito las razones de su decisión¹¹⁷⁹.

Sin embargo, conviene tener en cuenta que el ejercicio de estos derechos no siempre acarrea resultados positivos, como en aquellos casos en los que alertar al contribuyente puede suponer el fracaso de las investigaciones, por lo que su carácter incondicional está en entredicho, resultando conveniente en ciertas situaciones que no se concediera audiencia¹¹⁸⁰.

1.2.3. Derecho de intervención.

El derecho de intervención o de oposición reside en la capacidad que tiene la persona afectada por la realización de un intercambio para recurrir la legalidad del mismo antes de que sea efectivo, en relación tanto con la propia decisión de transmitir información como con las actuaciones destinadas a recabarla si las hubiere. La forma en que se encuentra regulado este tipo de derecho varía de manera considerable de país en país. Así, en algunos Estados se establece una protección plena, previendo la posibilidad de que el contribuyente presente un recurso, por vía administrativa y/o judicial, e incluso en algunos casos se prevé la suspensión del procedimiento de intercambio hasta no haber alcanzado una resolución judicial firme¹¹⁸¹. En otros Estados, a pesar de que no existe la obligación de notificar al obligado tributario sobre el intercambio, se admite la posibilidad de que este interponga los recursos ordinarios previstos por su legislación interna, como en el caso de Dinamarca, Francia, Finlandia, Austria y España¹¹⁸², algo de dudosa eficacia a falta de notificación. Justamente, en este sentido, se vuelve a resaltar la importancia de la debida notificación al contribuyente como un

¹¹⁷⁸ SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information Exchange"*, op. cit., pág. 36.

¹¹⁷⁹ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", op. cit., págs. 84-85.

¹¹⁸⁰ SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information Exchange"*, op. cit., pág. 39.

¹¹⁸¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, op. cit., pág. 346.

¹¹⁸² BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, op. cit., pág. 127.

presupuesto necesario para la eficacia de otros derechos, en cuya ausencia carecerían de sentido¹¹⁸³.

En cuanto a los argumentos para impugnar el intercambio, estos pueden ser varios. Antes que nada, hay que tener en cuenta que el intercambio de información se encuentra regulado principalmente por normas internacionales, que son las que establecen los requisitos que debe cumplir el mismo. De esta manera, el obligado tributario puede impugnar la legalidad del intercambio por no reunir los requisitos previstos por el instrumento normativo que lo ampara. Por ejemplo, en caso de que se entienda que los datos requeridos carecen de trascendencia tributaria, esta no se ha demostrado, o la información se utiliza para fines no fiscales¹¹⁸⁴. En este último caso también es posible que se entienda una revelación indebida de datos, que puede derivar en responsabilidad por parte del funcionario¹¹⁸⁵. Un segundo tipo de argumentos se refiere a impugnaciones por la violación de normas nacionales, habida cuenta que si bien los Estados pueden haberse obligado a intercambiar una información, a la hora de recabar la misma rige el principio de autonomía procedimental.

Una situación diferente la encontramos en el caso de intercambios discrecionales, donde evidentemente no hay ninguna base convencional de referencia, de tal manera que las posibilidades aquí de impugnar remiten en exclusiva a la legislación nacional y al marco que en ella haya para el control de las potestades discrecionales.

Por último, cabe destacar la importancia del momento en que se pueda hacer efectivo este derecho. Por una parte, hay argumentos a favor de que la impugnación se realice antes de que el intercambio sea efectivo, pues de este modo se otorga una mayor protección al contribuyente, se posibilita una mayor exactitud de los datos al permitir alegaciones, y en algunos casos se evitan daños de costosa y difícil reparación, aún en vía de responsabilidad patrimonial del Estado¹¹⁸⁶. Una cuestión a contemplar es la necesidad de regular la posibilidad de suspensión del intercambio en tanto no se resuelva el recurso, al menos en aquellos casos en que el contribuyente acredite que causaría perjuicios de difícil o imposible

¹¹⁸³ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág. 85.

¹¹⁸⁴ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág. 85.

¹¹⁸⁵ MERINO ESPINOSA, M. y NOCETE CORREA, F. J., "El intercambio de información tributaria en el Derecho internacional europeo y español", *Documentos de trabajo 6/2011*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, pág. 25.

¹¹⁸⁶ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 184.

reparación¹¹⁸⁷. Por otra parte, hay que reconocer que en ocasiones la interposición del recurso puede responder a una mera práctica dilatoria que puede amenazar el éxito de las investigaciones realizadas en el Estado requirente. En definitiva, si de lo anterior deriva la conveniencia de establecer medios de impugnación, algo ahora en absoluto generalizado, esto no obsta para que estos se modulen, a riesgo de que el intercambio pierda eficacia. Así, hay varios aspectos ineludibles: la necesidad de elaborar procedimientos de impugnación expeditivos y con plazos reducidos, la conveniencia de que en ciertos casos la interposición del recurso se realice no antes sino después del intercambio¹¹⁸⁸, y el establecimiento claro de los efectos de la impugnación, en especial en cuanto a la posible suspensión del procedimiento¹¹⁸⁹.

1.3. HACIA UN NUEVO MARCO JURÍDICO DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

Como hemos visto, los instrumentos normativos internacionales que regulan el intercambio de información no otorgan una protección directa a los contribuyentes afectados, de tal manera que la tutela de derechos depende de la legislación interna de los Estados. Ahora bien, esta regulación variará ampliamente dependiendo del Estado, siendo además la tónica general cierto distanciamiento entre los derechos generales y el procedimiento específico del intercambio. Estos dos rasgos, propensión a considerar al contribuyente como sujeto pasivo, y disparidad regulatoria, inciden negativamente tanto en el correcto funcionamiento del intercambio de información como en la protección de los contribuyentes¹¹⁹⁰.

Justamente esta situación de sujeto pasivo deriva de la ausencia de disposiciones específicas que regulen la naturaleza y el contenido de los derechos de los contribuyentes afectados por este procedimiento, por lo que su capacidad para influir o controlar la transferencia de información en poder de la Administración tributaria es prácticamente nula, salvo en casos excepcionales (como cuando las autoridades requieren la colaboración del mismo para

¹¹⁸⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1332.

¹¹⁸⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, pág. 350.

¹¹⁸⁹ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 128.

¹¹⁹⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1319; SEER, R. y GABERT, I., *General report "Mutual assistance and information Exchange"*, *op. cit.*, pág. 37.

obtener los datos)¹¹⁹¹. Así, el intercambio puede realizarse sin que el contribuyente tenga siquiera conocimiento de este. Esto implica que no podrá controlar la legalidad del procedimiento o, en su caso, las facultades discrecionales que ejercen las autoridades, pero también que se elimina la posibilidad de que el particular corrija datos erróneos con que cuenta la administración, cuyo suministro acarrearía graves daños para el obligado tributario.

En un contexto en el que las Administraciones tributarias ven desarrollarse sus capacidades de obtención y gestión de información, esta situación del contribuyente es difícilmente asumible, y es preciso plantearse la forma en que se pueden garantizar salvaguardas para que este controle el uso que se hace de su información, tanto en su Estado de residencia, como en otros Estados¹¹⁹².

La falta de regulación de derechos de los contribuyentes se ha tratado de justificar en que estos podrían comprometer el éxito de las investigaciones o dar lugar a una reducción en la eficiencia del intercambio, algo de posible solución con una modulación de los tiempos de ejercicio de los derechos¹¹⁹³. Al respecto, existe la posibilidad de que se suspendan por un periodo razonable los derechos de participación del obligado tributario atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso en concreto, en especial cuando existen claros indicios de fraude fiscal, ya sea de oficio por las autoridades del Estado transmisor, ya sea respondiendo al requerimiento expreso y motivado por parte de las autoridades del otro Estado requirente.

Volviendo a la cuestión inicial, hay un cierto consenso en torno a tres ideas: a) regular derechos a nivel internacional; b) considerar una aplicación diferenciada de derechos de acuerdo con el tipo de intercambio; y c) favorecer una posición más activa del contribuyente.

En lo que se refiere a la primera de estas ideas, se viene considerando que el mejor cauce para garantizar los derechos del contribuyente son los propios instrumentos bilaterales o multilaterales que regulan la prestación de este tipo de asistencia por varias razones¹¹⁹⁴. Con

¹¹⁹¹ BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág. 86.

¹¹⁹² MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, pág. 1900.

¹¹⁹³ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, *op. cit.*, págs. 349-350.

¹¹⁹⁴ BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 123; BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág.

ello se establecería una regulación única, más estable al contar con requisitos de reforma complejos, con claras ventajas tanto desde el punto de vista del equilibrio entre potestades administrativas y derechos ciudadanos como desde el punto de vista de la seguridad jurídica, frente a la mayor variación que siempre habría en las legislaciones de los Estados. Algunos autores van un paso más allá y sugieren la elaboración de instrumentos vinculantes específicos que establezcan un contenido mínimo o un catálogo básico de derechos de los contribuyentes afectados por el intercambio, como pueden ser acuerdos multilaterales específicos, o una carta o estatuto internacional de derechos¹¹⁹⁵. Esta última idea tendría como ventaja una mayor transparencia y equidad, y evitaría una cierta fragmentación a lo largo de los instrumentos bilaterales y multilaterales ya existentes, eludiendo buena parte de las controversias y retrasos relativos a qué acuerdo es el aplicable en cada situación¹¹⁹⁶. En cuanto al contenido básico, este podría derivarse de la experiencia adquirida por la aplicación de la normativa interna de los Estados, y comprendería como mínimo los derechos de notificación, de audiencia y de intervención¹¹⁹⁷.

Esto, evidentemente, no elimina regulaciones nacionales, pero sí exige que estas se reformen en consonancia con los instrumentos internacionales con objeto de permitir una aplicación coherente, lo cual al final se traducirá en un mayor nivel de certeza jurídica tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias de los Estados involucrados.

Una segunda cuestión tiene que ver con cómo el tipo de intercambio afecta a la aplicación de estos derechos. El caso de los intercambios rogados es el menos problemático, facilitando que los contribuyentes puedan gozar aquí de la protección más amplia a prever¹¹⁹⁸. Por otra parte,

87; CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1340; FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 217; GIL HERNÁNDEZ, C., "Trends in the Exchange of Relevant Tax Information", *op. cit.*, pág. 512; MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 193; MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., "El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses", *op. cit.*, pág. 163.

¹¹⁹⁵ COCKFIELD, A. J., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *op. cit.*, págs. 440-441; MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, pág. 1902; MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., "El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses", *op. cit.*, pág. 160.

¹¹⁹⁶ COCKFIELD, A. J., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *op. cit.*, págs. 465-476.

¹¹⁹⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, *op. cit.*, pág. 192.

¹¹⁹⁸ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *Canadian Tax Journal*, vol. 50, núm. 6, 2002, pág. 1896.

en cuanto a los intercambios espontáneos, existen mayores dudas en cuanto a la amplitud de derechos a otorgar a los contribuyentes, en particular la notificación. En este sentido, hay que tener en cuenta que la viabilidad de este tipo de intercambio como instrumento para combatir el fraude fiscal puede depender de la discreción con la cual se lleve a cabo la investigación, por lo que cuando existan indicios de que la notificación podría menoscabar el resultado de la misma, parece aceptable una suspensión de derechos durante un periodo de tiempo razonable para llevar a cabo las averiguaciones pertinentes¹¹⁹⁹. En lo que se refiere a los intercambios automáticos se viene considerando que no es necesario establecer derechos, por varias razones. Antes que nada por la propia naturaleza del intercambio automático. A diferencia de lo que sucede en otras modalidades, estos intercambios no corresponden a información de un contribuyente en particular, esto es, no tienen una función investigadora concreta, sino que su utilidad se limita a ser un instrumento de verificación que permite que las autoridades fiscales recopilen información utilizadas para propósitos de auditoría generales¹²⁰⁰. En este sentido, la ausencia de datos personales hace que no suscite controversias y que muy difícilmente afecte a derechos individuales. Por otra parte, este tipo de intercambios responde a una transmisión sistemática previamente acordada por los Estados, de información que generalmente ya está en poder de las Administraciones tributarias (por ejemplo, información sobre intereses), por lo que los sujetos potencialmente afectados pueden conocer *a priori* la información que puede ser cedida, y con ello estar en condiciones de ejercer sus derechos¹²⁰¹.

Finalmente, algunos autores sugieren la posibilidad de reconocer un papel activo al contribuyente en el intercambio de información, posibilitando que este inicie el mismo para resolver conflictos de imposición. Esto puede ser particularmente pertinente en ciertos casos, como cuando las pruebas aportadas por el contribuyente carecen de eficacia probatoria para demostrar hechos realizados en otro Estado, o cuando el obligado tributario no desea aportar información ya que esta puede no estar protegida por el secreto fiscal. En este caso, la posibilidad de que el mismo contribuyente solicite el inicio del procedimiento de intercambio podría reforzar la eficacia del CDI y, por ende, eliminar obstáculos en las relaciones

¹¹⁹⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, pág. 1339.

¹²⁰⁰ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, págs. 1896-1897.

¹²⁰¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento", *op. cit.*, págs. 103-104.

económicas¹²⁰². Asimismo, y para el caso de la UE, el reconocimiento de este derecho resulta acorde con la jurisprudencia del TJCE sobre el principio de no discriminación, en el sentido de que no se pueden establecer regímenes tributarios diversos basados únicamente en el desconocimiento de la situación tributaria del contribuyente¹²⁰³.

2. LA TUTELA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL ÁMBITO NACIONAL.

Como hemos visto, al no existir disposiciones expresas en los instrumentos normativos internacionales que regulan el procedimiento de intercambio, el contribuyente debe recurrir a lo dispuesto por la legislación interna de los Estados. Sin embargo, en la gran mayoría de estos no existe una regulación específica del procedimiento que le permita intervenir o, en su caso, controlar el intercambio de datos que pueda afectarle de forma negativa. Esto acaba derivando en que el obligado tributario deba ejercer los derechos y garantías previstos a su favor, ya sea por la legislación tributaria, ya sea por otras normas, incluso constitucionales (o, en el caso de la UE, por sus tratados constitutivos y por los principios generales del Derecho comunitario)¹²⁰⁴.

En las últimas décadas varios han sido los factores que han originado el debate y perfilado la importancia de los derechos de los contribuyentes, y las medidas necesarias para su tutela efectiva: el incremento de las bases tributarias; una legislación fiscal cada vez más abundante y compleja que responda a las necesidades de la Administración tributaria en la lucha contra la evasión fiscal; los avances tecnológicos que permiten un mayor alcance en el almacenamiento y cruzamiento de datos, además de un mayor número de fuentes de información a disposición de las autoridades tributarias; y la preocupación sobre el abuso de las más que amplias facultades de las autoridades fiscales,¹²⁰⁵. Asimismo, la magnitud de la administración fiscal y el nivel de interacción entre esta y los contribuyentes ha aumentando a tal grado que el funcionamiento eficiente de la mayoría de los sistemas fiscales depende

¹²⁰² CALDERÓN CARRERO, J. M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", *op. cit.*, págs. 1341-1342.

¹²⁰³ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, *op. cit.*, págs. 217-218.

¹²⁰⁴ BAKER, P., "Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe", en NYKIEL, W. y SEK, M. (Eds.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law*, Wolters Kluwer Law, Varsovia, 2009, pág. 130.

¹²⁰⁵ OWENS, J., "Taxpayers' Rights and Obligations", *The OECD Observer*, núm. 166, 1990, pág. 17.

directamente de la cooperación de los obligados tributarios. Los contribuyentes, como señala ROVIRA FERRER, se han convertido en auténticos colaboradores de la administración, como gestores principales en la aplicación de los tributos¹²⁰⁶. Esto ha llevado a un cambio necesario en la actitud de la Administración tributaria hacia el contribuyente¹²⁰⁷. En esta dirección muchos países buscan, por una parte, mejorar los servicios que prestan al contribuyente; y, por otra parte, mejorar la cooperación del obligado tributario sobre la base de la confianza mutua, algo que precisa del respeto de los derechos del contribuyente a través de un sistema de protección bien definido¹²⁰⁸. En este contexto, se aprecian las limitaciones que implica que no haya un marco legal internacionalmente aceptado sobre la tutela de los derechos del contribuyente. A este respecto, algunos autores como GOEDE, consideran que no es posible o políticamente aceptable seguir remitiéndose únicamente a instrumentos nacionales para abordar esta materia en el ámbito de la fiscalidad internacional, ya que esta situación mermaría la aceptación de los sistemas fiscales, así como la muy necesaria colaboración voluntaria de los obligados tributarios¹²⁰⁹.

Entendida en términos amplios, la protección del contribuyente comprenderá toda disposición que permita perfeccionar los aspectos de la vida del tributo, desde su establecimiento y aplicación hasta su control jurisdiccional. De este modo, dentro de los derechos que configuran la protección del contribuyente encontramos la reserva de ley en el establecimiento del impuesto, su aplicación imparcial y objetiva (que se traduce, por ejemplo, en el derecho del contribuyente a la no discrecionalidad o la limitación de presunciones), y el control independiente por parte de los tribunales que se encargan de juzgar la constitucionalidad en la creación de los impuestos y la legalidad en la producción reglamentaria y su aplicación¹²¹⁰. Dicha protección se presenta desde dos perspectivas si pretende ser eficaz. Por un lado, desde el punto de vista del individuo, el contribuyente requiere de los medios jurídicos que le permitan definir de manera precisa sus obligaciones y comprobar la exactitud de la actuación de la Administración tributaria, así como eliminar los

¹²⁰⁶ ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2011, pág. 31.

¹²⁰⁷ Vid. OCDE, *Principles of Good Tax Administration. Practice Note*, Tax guidance series, General Administrative Principles (GAP001 Principles of Good Tax Administration), Centre for Tax Policy and Administration, 2001, págs. 3 y 4. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/34/39/1907918.pdf> (Consultado 6 de junio de 2012).

¹²⁰⁸ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, OCDE, Paris, 1990, párr. 1.4, pág. 7.

¹²⁰⁹ GOEDE, J. J. P. de, "Taxpayer Protection in International Tax Law, en NYKIEL, W. y SEK, M. (Eds.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law*, Wolters Kluwer Law, Varsovia, 2009, pág. 110.

¹²¹⁰ CALVO ORTEGA, R., "La protección de los obligados tributarios "desde dentro" de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente", *Impuestos*, núm. 7, 2009, pág. 18.

errores cometidos y sus efectos. Por otro lado, desde el punto de vista de su legitimidad, dicho conjunto de medios legales, así como las condiciones y la capacidad del contribuyente para utilizarlos, debe reforzar la convicción de que la imposición se lleva a cabo de conformidad con normas socialmente aceptables y respetando los derechos de las personas¹²¹¹.

En cuanto al concepto de derechos del contribuyente, no existe una definición unánimemente aceptada. Algunos autores los definen como aquellos derechos de un contribuyente o persona interesada conforme a la legislación tributaria, que permiten mejorar, objetiva o subjetivamente, su posición en la sociedad, la economía, o el derecho¹²¹². Aquí coincidimos con lo que apunta la OCDE, en el sentido de que estos derechos deben ser considerados desde el contexto más amplio de los derechos humanos y de las obligaciones internacionales que la mayoría de los países han adquirido en la materia¹²¹³. En este sentido, se trata principalmente de derechos políticos y civiles relativos al equilibrio entre los derechos de las personas y sus obligaciones con el Estado¹²¹⁴ o, como señala BRZEZINSKY, de aplicación del concepto general de derechos humanos en la legislación fiscal y en el sistema de instituciones públicas encargadas de los impuestos¹²¹⁵.

Por otra parte, según BENTLEY, pueden distinguirse tres etapas en el desarrollo de estos derechos. La primera, surge con el establecimiento de los sistemas fiscales modernos, que trajo consigo la introducción de nuevos impuestos y la ampliación de la base tributaria, factores que supusieron un incremento sustancial en la interacción entre el contribuyente y las autoridades tributarias, así como en el volumen de información suministrada por los obligados tributarios. La segunda, a partir del final de la segunda guerra mundial hasta los años sesenta, coincide con el desarrollo hacia bases tributarias más integrales. De este modo, los gobiernos establecen el marco jurídico necesario para regular esta interacción y administrar la información confidencial de los contribuyentes. Se inicia el desarrollo jurisprudencial de dicho marco, en la medida en que los contribuyentes buscan limitar las

¹²¹¹ BRZEZINSKY, B., "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues", en NYKIEL, W. y SEK, M. (Eds.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law*, Wolters Kluwer Law, Varsovia, 2009, págs. 31-32.

¹²¹² BROKELIND, C. "The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011; BRZEZINSKY, B., "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues", *op. cit.*, págs. 18-19.

¹²¹³ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, *op. cit.*, párr. 2.6, pág. 10.

¹²¹⁴ BROKELIND, C. "The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?", *op. cit.*, pág. 116.

¹²¹⁵ BRZEZINSKY, B., "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues", *op. cit.*, pág. 32.

actuaciones de las autoridades tributarias. La tercera coincide con la reforma fiscal de los años ochenta y noventa, y se enfoca principalmente en el desarrollo de los derechos de los contribuyentes a partir de trabajos internacionales y nacionales dirigidos a incrementar la eficiencia económica y el desarrollo del comercio. A nivel supranacional, la integración en bloques comerciales y los tratados fiscales han contribuido sin ningún género de dudas a la tutela de dichos derechos. Por ejemplo, los CDIs además de solucionar el problema de la doble imposición contienen ciertas disposiciones que protegen los derechos de los obligados tributarios, como la cláusula de no discriminación. Del mismo modo, algunos tratados internacionales sobre derechos humanos (como el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, en adelante CEDH) otorgan nuevos derechos a los contribuyentes. Adicionalmente, en la resolución de los problemas originados por estas últimas reformas, la adopción de los principios de justicia, eficiencia y simplicidad en la imposición suponen mejoras en la tutela de derechos. Asimismo, al adoptar sistemas basados en la autodeterminación de las obligaciones tributarias por los contribuyentes, se enfatiza la importancia de la transparencia en la Administración tributaria, buscando una relación positiva con los contribuyentes y una mayor simplicidad en el pago del impuesto. Todo esto ha llevado a la implementación legal de una mayor protección de los derechos de los contribuyentes en las últimas décadas¹²¹⁶.

A pesar de que la tutela de los derechos del contribuyente puede diferir en gran medida dependiendo del país, existen ciertos elementos comunes que han sido aceptados por la mayoría de los Estados¹²¹⁷. Generalmente podemos distinguir dos tipos principales de derechos en la legislación de los Estados. Por una parte, aquellos derechos encaminados a alcanzar la justicia y la eficiencia en el funcionamiento de la Administración tributaria, así como en los procedimientos de aplicación y recaudación de los tributos, que como es lógico se suelen referir a situaciones que se dan durante la relación entre la autoridad tributaria y el contribuyente. Por ejemplo, las disposiciones que regulan la confidencialidad de la información o aquellas que rigen el deber de sigilo de los funcionarios. Los derechos de esta naturaleza pueden ser consagrados ya sea por ley, ya sea por medidas administrativas. Por otra parte, están los derechos que regulan la validez, operación y aplicación de una norma específica del Derecho tributario, esto es, que suelen regular algún aspecto en la relación del

¹²¹⁶ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, op. cit., págs. 11-14.

¹²¹⁷ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Series on International Taxation, vol. 31, Kluwer Law International, 2007, pág. 39.

contribuyente con la norma tributaria. Este tipo de derechos se establecen legislativamente y están dirigidos a delimitar el funcionamiento de la norma y su contenido. Son de aplicación general, es decir, no se refieren únicamente a la legislación fiscal. Por ejemplo, el principio de no discriminación¹²¹⁸. Finalmente, se podría hablar de una tercera categoría de derechos (como el derecho a un determinado estándar en el servicio y trato de la autoridad fiscal), si bien, no constituyen derechos propiamente sino objetivos, expectativas o compromisos que se regulan administrativamente¹²¹⁹.

2.1. CLASIFICACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

Más específicamente, los derechos de los contribuyentes pueden clasificarse siguiendo distintos criterios. Así, de acuerdo con la forma de aplicación o regulación. En este sentido, se pueden distinguir, por un lado, los derechos consagrados legalmente y, por otro lado, los derechos regulados por la vía administrativa. BENTLEY diferencia entre derechos legales y administrativos, que a su vez también pueden ser primarios y secundarios. Los derechos legales primarios son aquellos que regulan el proceso de creación de la norma y los elementos necesarios para su validez, sujetos a interpretación jurisdiccional, y que constituyen límites sobre las actuaciones del Ejecutivo y el Legislativo. Por ejemplo, la necesaria claridad de las normas o los límites en la aplicación retroactiva. Los derechos legales secundarios, por su parte, regulan la operación específica de la ley. Pueden aplicarse ya sea a nivel general, estableciendo un estándar para el funcionamiento de la administración, recaudación y aplicación de los impuestos conforme a Derecho (por ejemplo, los derechos sobre la confidencialidad de la información, o el derecho a una audiencia justa e imparcial); ya sea a nivel específico, protegiendo a los contribuyentes en el contexto de procedimientos específicos dentro de la legislación (por ejemplo, el derecho a una resolución debidamente motivada). Ahora bien, cuando estos derechos legales secundarios se encuentran regulados de forma administrativa, nos encontraremos ante derechos administrativos primarios. Estos a su vez, se distinguen de los derechos administrativos secundarios en que estos últimos se refieren a derechos que no pueden ser legislados eficientemente y que se otorgan en el marco de procedimientos particulares (por ejemplo, el derecho a recibir la asistencia a tiempo de la autoridad tributaria)¹²²⁰.

¹²¹⁸ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, op. cit., pág. 4.

¹²¹⁹ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, op. cit., pág. 108.

¹²²⁰ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, op. cit., pág. 110.

Por otra parte, podemos clasificar los derechos de los contribuyentes partiendo desde su fuente formal. Así, podemos clasificarlos dependiendo de si se encuentran regulados por la Constitución, por acuerdos internacionales o por actos legislativos ordinarios. Generalmente, cuanto más alto es el nivel de la norma, mayor será el grado de abstracción, mientras que a niveles más bajos nos encontraremos ante normas relativas a aspectos específicos de ejecución de principios o normas de nivel superior¹²²¹.

Asimismo, a partir de la estructura del sistema jurídico, también se pueden clasificar los derechos de los contribuyentes considerando su caracterización legal. Así, podemos distinguir entre derechos de naturaleza procedimental, que generalmente consisten en garantías otorgadas a los contribuyentes durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; y derechos sustantivos, dirigidos principalmente a evitar una imposición arbitraria¹²²².

Por último, sin que por ello se pueda dar por cerrado este tema, existen otras clasificaciones partiendo de la distinción entre las diversas fases de aplicación de los tributos. Por ejemplo, NAVARRO HERAS diferencia, en el ámbito de la legislación tributaria española y refiriéndose a la gestión tributaria, entre: a) derechos de asistencia, los cuales permiten que el contribuyente obtenga la información y asistencia necesaria por parte de la Administración tributaria que le permita cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias (por ejemplo, el derecho de información regulado por el art. 85 LGT); b) derechos económicos, por ejemplo, el derecho del contribuyente a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos, además del interés de demora que proceda (Art. 34.1, b) LGT); c) derechos de información para la mejor defensa, que se refieren al conocimiento del estado de las cosas para que de este modo pueda tomar las decisiones oportunas de conformidad con la normativa aplicable (por ejemplo, el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte previsto por el art. 34.1, e) LGT); d) derechos de trato y de confidencialidad, referidos tanto al carácter reservado de los datos en poder de la Administración tributaria (regulado por el art. 95 LGT), incluida la sujeción a la normativa vigente sobre protección de datos, como el derecho a un trato con el debido respeto y consideración por parte de la administración en el procedimiento tributario (art. 34.1, j)

¹²²¹ BRZEZINSKY, B., "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues", *op. cit.*, págs. 23-24.

¹²²² BROKELIND, C. "The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?", *op. cit.*, pág. 117; BRZEZINSKY, B., "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues", *op. cit.*, pág. 24.

LGT); y, e) derechos de defensa, los cuales comprenden el conjunto de recursos que puede interponer el obligado tributario (incluido, por ejemplo, el derecho de alegar y aportar documentos, previsto por el art. 34.1, l) LGT)¹²²³.

2.2. LAS CARTAS O ESTATUTOS DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES¹²²⁴.

De acuerdo con datos de la OCDE, se ha puesto de manifiesto que en la mayoría de los países, miembros o no de dicha organización, la actuación de las autoridades fiscales se ha venido adecuando de manera creciente a una serie de derechos otorgados a los obligados tributarios. Derechos regulados tanto por vía legislativa como administrativa, si bien en todo caso con clara tendencia hacia su codificación¹²²⁵. Un aspecto muy destacado en esta tendencia a hacer más explícita y global la protección del contribuyente, es la aparición de cartas o estatutos de derechos específicos, asociados con un movimiento general hacia una mayor transparencia y accesibilidad de las Administraciones tributarias, donde el desarrollo de sistemas fiscales modernos y su gran dependencia de la colaboración del contribuyente ha requerido de un equilibrio entre el ejercicio de la soberanía tributaria y el respeto de los derechos de los contribuyentes¹²²⁶. De esta manera, ya en 2003 dos terceras partes de sus Estados miembros contaban con algún tipo de carta o estatuto de derechos, cifra que para 2010 se elevaba a la totalidad de sus miembros¹²²⁷.

El primer antecedente de carta de derechos de los contribuyentes lo encontramos en Francia, que ya en 1975 contaba con una en relación con actividades de auditoría. No obstante, la primera carta general aparece en 1986 en Reino Unido, habiéndose multiplicado su presencia desde entonces. Las versiones más antiguas de este tipo de disposición generalmente comprendían únicamente los derechos de los contribuyentes. Actualmente se ha buscado el equilibrio en la posición del mismo mediante la inclusión de sus obligaciones ante la

¹²²³ NAVARRO HERAS, R. A., “Los derechos y garantías en el procedimiento de gestión tributaria”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007, págs. 334-337.

¹²²⁴ Para efectos de este estudio, se utilizarán indistintamente las expresiones cartas, declaraciones y estatutos.

¹²²⁵ OCDE, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, Forum on Tax Administration, párr. 6, págs. 202-203. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/2/37/47228941.pdf> (consultado el 1o de abril de 2012).

¹²²⁶ ALINK, M. y KOMMER, V. van, *Manual para las Administraciones tributarias. Estructura organizacional y gerencia de las Administraciones tributarias*, CIAT, Amsterdam, 2000, págs. 15-16.

¹²²⁷ Vid. OCDE, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, op. cit., párr. 6, págs. 202-203.

administración fiscal¹²²⁸. Estas cartas pueden definirse como una declaración o compendio de los derechos y obligaciones básicos de los contribuyentes en su relación con las autoridades tributarias. Los efectos legales de estos instrumentos dependerán del sistema jurídico del país, así como de la existencia de otro tipo de protección (por ejemplo, la tutela constitucional de dichos derechos)¹²²⁹. Generalmente se presenta de forma breve y sencilla, ya que cumple con un objetivo de carácter informativo y educacional, encaminado a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias¹²³⁰.

Más allá de la homogeneidad del formato, el contenido de estas cartas puede variar ampliamente. En algunos países se trata de una declaración general de los principios que deben gobernar la relación entre las autoridades tributarias y los contribuyentes. En otros, se señala la conducta apropiada para los funcionarios y los obligados tributarios, o se establece una guía detallada de los derechos de los contribuyentes en cada etapa del procedimiento tributario¹²³¹. En muchos países no se crean nuevos derechos, únicamente se busca armonizar el trato entre el contribuyente y la administración conforme a la legislación fiscal vigente¹²³². Por ello, BAKER considera que existen dos tipos de declaraciones o cartas. Por un lado, las declaraciones de derechos de los contribuyentes que contienen de forma resumida aquellos derechos que se encuentran expresamente regulados por la legislación vigente; y, por otro lado, las cartas de derechos o de servicios emitidas por las autoridades tributarias o por el Ministerio u organismo responsable de la recaudación de impuestos. La diferencia entre estas radica en su forma de adopción. Las declaraciones de derechos se establecen por vía legislativa y, por lo tanto, tienen un efecto vinculante jurídicamente, mientras que las cartas de derechos generalmente constituyen una simple declaración de las autoridades tributarias¹²³³. Estas últimas generalmente carecen de fuerza jurídica, ya que se trata de una mera verbalización de los puntos de vista de la administración sobre diversos aspectos relativos a los contribuyentes, o simplemente apuntan a explicitar la cultura o valores adoptados por esta¹²³⁴.

¹²²⁸ BAKER, P., "Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe", *op. cit.*, págs. 132-133.

¹²²⁹ BAKER, P., "Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe", *op. cit.*, pág. 133.

¹²³⁰ BAKER, P., "Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe", *op. cit.*, pág. 132.

¹²³¹ OCDE, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, *op. cit.*, párr. 5, pág. 202.

¹²³² BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *op. cit.*, pág.

87.

¹²³³ BAKER, P., "Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe", *op. cit.*, págs. 131-132.

¹²³⁴ BRZEZINSKY, B., "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues", *op. cit.*, págs. 22-23.

Un aspecto clave lo constituye el que dichos derechos sean establecidos por vía legislativa o administrativa. La regulación administrativa ofrece ciertas ventajas, como una mayor flexibilidad para adaptarse a las necesidades cambiantes de los contribuyentes, ya que generalmente su elaboración e implementación es más sencilla y rápida, así como una redacción más accesible. Por su parte, la adopción legislativa de estos derechos puede representar un mayor compromiso por parte de las autoridades tributarias con la iniciativa, así como mayor seguridad para los contribuyentes, ya que su procedimiento de reforma implica ciertas formalidades y mecanismos que disminuyen las posibilidades de que sean modificadas fácilmente por motivo de intereses políticos¹²³⁵.

Al respecto, BENTLEY propugna dar un paso más allá de estas cartas, que tan solo contienen un resumen de derechos y obligaciones, para pasar a un verdadero modelo de derechos de los contribuyentes, cuya adopción a nivel internacional podría proporcionar las directrices necesarias para que los legisladores de los Estados determinen si existe una tutela adecuada de los derechos de los obligados tributarios, evitando las diferencias existentes actualmente entre países¹²³⁶. En la misma dirección, otros autores proponen igualmente la adopción de un instrumento jurídicamente vinculante, auspiciado por organismos internacionales como la OCDE o en el seno de la UE, que establezca el contenido mínimo de la protección del contribuyente¹²³⁷. El resultado buscado sería una aplicación e interpretación homogénea de estos derechos a nivel internacional, y el establecimiento de altos estándares en la administración fiscal que fomente una competencia justa entre los países¹²³⁸.

En definitiva, la adopción de este tipo de cartas puede resultar apropiada por diversas razones. Por una parte, estos derechos pueden resultar demasiado específicos para ser regulados en normas o convenios sobre derechos humanos, ya que se refieren estrictamente a

¹²³⁵ OECD, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, op. cit., párrs. 7 y 8, pág. 203.

¹²³⁶ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, op. cit., pág. 46.

¹²³⁷ BAKER, P., "Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe", op. cit., pág. 135; MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., "El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses", op. cit., pág. 163; GOEDE, J. J. P. de, "Taxpayer Protection in International Tax Law", op. cit., págs. 125-126; BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, op. cit., págs. 26-27; ABERY, E., "International taxation and human rights", *Tax Notes International*, vol. 46, núm. 12, 2007, pág. 1271.

¹²³⁸ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, op. cit., pág. 27; MERINO ESPINOSA, M. P. Y NOCETE CORREA, F. J., "El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses", op. cit., pág. 163

cuestiones relacionadas con la administración fiscal y la aplicación de tributos¹²³⁹. Por otra parte, la regulación de estos derechos puede encontrarse dispersa en la legislación fiscal y en otras normas de distinta naturaleza, por lo que una carta de derechos puede constituir una forma útil de agrupar e informar a los obligados tributarios sobre sus derechos y obligaciones¹²⁴⁰. Asimismo, un estatuto específico puede garantizar una mayor seguridad y confianza en la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria¹²⁴¹. En este sentido, algunos Estados consideran que una carta de derechos puede representar el compromiso de la Administración tributaria con ciertos parámetros o directrices de calidad en la prestación de servicios, constituyendo al mismo tiempo una garantía para los obligados tributarios¹²⁴².

En 2003, siguiendo esta línea, la OCDE propone una declaración o carta de derechos básicos de los contribuyentes¹²⁴³. La misma, aunque no obliga jurídicamente a sus Estados miembros, contribuye a determinar un contenido o estándar mínimo¹²⁴⁴. En sus contenidos, elaborados a partir de la información obtenida de sus Estados miembros, los derechos básicos que recoge son el reflejo o resultan congruentes con los derechos fundamentales con que cuentan los ciudadanos en toda sociedad democrática¹²⁴⁵, pero también reflejan los principios básicos que rigen los sistemas fiscales (como los principios de seguridad jurídica o de igualdad)¹²⁴⁶.

Estos derechos, partiendo de la propuesta de la OCDE, son los que analizaremos a continuación, teniendo en cuenta dos cosas. La primera, que su regulación se circunscribe al nivel nacional. La segunda, que hay una conexión con el ámbito de los derechos humanos¹²⁴⁷. En un contexto de crecientes amenazas generadas por la economía globalizada, y donde el

¹²³⁹ SAWYER, A. J., "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?", *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, vol. 32, núm. 5, 1999, pág. 1347.

¹²⁴⁰ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, op. cit., pág. 39; OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, op. cit., párr. 2.14, pág. 12.

¹²⁴¹ SAWYER, A. J., "A Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been "Short-Changed"?", op. cit., pág. 1347.

¹²⁴² LÓPEZ CARBAJO, J. M., "La moral tributaria y el comportamiento del contribuyente", en *La moral tributaria como determinante en el mejoramiento de la eficacia de la Administración tributaria* (Asamblea General del CIAT, núm. 45, Quito, 2001), págs. 200-201. Disponible en www.ciat.org (consultado el 28 de abril de 2011).

¹²⁴³ Vid. OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations- Practice Note*, Tax Guidance Series, Centre for Tax Policy and Administration, 2002. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf> (consultado el 24 de marzo de 2011).

¹²⁴⁴ BROKELIND, C., "The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?", op. cit., págs. 121-122.

¹²⁴⁵ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, op. cit., párr. 2.1, pág. 10.

¹²⁴⁶ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, op. cit., pág. 218.

¹²⁴⁷ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", op. cit., pág. 1895.

reforzamiento de las facultades de las Administraciones tributarias no ha ido a la par con el de los derechos de los contribuyentes, dos cuestiones han cobrado relevancia. Por una parte, se destaca la importancia de que los contribuyentes puedan recurrir a la normativa nacional sobre derechos humanos¹²⁴⁸. Por otra parte, igualmente importante es que, dado que los obligados tributarios se enfrentan cada vez más a deficiencias en la protección prevista por los sistemas constitucionales o regionales, estos puedan recurrir a los instrumentos internacionales que regulan la materia¹²⁴⁹. Con estos condicionantes, entonces, vamos a examinar estos derechos, adoptando una perspectiva general. Esto es, desde su regulación (nacional y/o internacional) como derechos fundamentales de los ciudadanos, haciendo especial hincapié en aquellos derechos que pueden verse vulnerados en el marco del intercambio internacional de información tributaria.

2.3. LOS DERECHOS BÁSICOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

De acuerdo con lo anterior, estos serían: a) el derecho a la certidumbre (o seguridad jurídica); b) el derecho a no pagar más impuestos que los previstos por la ley; c) el derecho de información y de asistencia; d) el derecho de audiencia y de impugnación o apelación; e) el derecho a la privacidad; y, f) el derecho a la confidencialidad (o secreto fiscal)¹²⁵⁰.

2.3.1. El derecho a la certidumbre (seguridad jurídica).

Tanto la OCDE, a través de su propuesta de carta de derechos, como diversos autores, entienden que el principio de seguridad jurídica se debe reflejar en un derecho de los contribuyentes a la certidumbre (*the right to certainty*)¹²⁵¹. Este principio de seguridad jurídica, generalmente objeto de regulación constitucional, se interpreta como la

¹²⁴⁸ GUTMANN, D., "Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011, pág. 108.

¹²⁴⁹ THIEL, S. van, "Is there a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area?", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011, pág. 182.

¹²⁵⁰ OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2008)*, Foro sobre Administración Tributaria, Centro de Política y Administración Tributarias, 28 de enero de 2009, párr. 6, págs. 135-136. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/39/32/46668703.pdf> (Consultado el 27 de abril de 2012).

¹²⁵¹ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, op. cit., párr. 10, pág. 4; MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", op. cit., págs. 1894-1895.

predictibilidad o previsibilidad de los efectos jurídicos que puede producir una determinada acción o conducta¹²⁵². La seguridad jurídica tiene dos manifestaciones principales. Por un lado, la seguridad de orientación, que se refiere a la previsibilidad de la relevancia jurídica de los hechos y la trascendencia jurídica de la conducta del ciudadano. Por otro lado, la seguridad de realización o seguridad aplicativa, en tanto previsibilidad en la aplicación del derecho por parte de la Administración y de los tribunales¹²⁵³.

En estos términos, el principio de seguridad jurídica exige la elaboración de normas claras por parte del legislador, que permitan al ciudadano determinar de forma razonable cuál será la actuación de las autoridades en su aplicación¹²⁵⁴. Esto, evidentemente, está íntimamente asociado con el principio general de irretroactividad en la aplicación e interpretación de la legislación tributaria¹²⁵⁵. Así, las normas que graven supuestos de hecho realizados antes de su entrada en vigor, y que limiten la esfera jurídico-patrimonial del contribuyente con efectos retroactivos, pueden lesionar el principio de seguridad jurídica, en la medida en que la retroactividad se traduzca en una intervención del instrumento fiscal grave e imprevista respecto de situaciones jurídicas consolidadas en las cuales los sujetos pasivos podían depositar su confianza razonablemente¹²⁵⁶.

Todo esto enlaza, por otra parte, con la interdicción de la arbitrariedad. Desde el punto de vista formal, esta se refiere a la reserva de ley. Desde el punto de vista material, significa la prohibición de situaciones que menoscaben el derecho del ciudadano a conocer la incidencia que puede tener una norma jurídica sobre su esfera particular, de la forma más rápida posible y de acuerdo con previsiones racionales¹²⁵⁷. De este modo, las autoridades no pueden adoptar medidas contrarias a las expectativas razonables del particular, excepto cuando exista un interés superior que lo justifique¹²⁵⁸.

¹²⁵² TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, pág. 706.

¹²⁵³ GARCÍA NOVOA, C., *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. Disponible en http://www.gnestudiotributario.es/docs/50_SEMANA.pdf (consultado el 27 de abril de 2012), pág. 2.

¹²⁵⁴ MORENO FERNÁNDEZ, J. I., "Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)", en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007, pág. 70.

¹²⁵⁵ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, op. cit., párr. 2.22, págs. 12.

¹²⁵⁶ RODRÍGUEZ BEREJO, A., "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, pág. 609.

¹²⁵⁷ GARCÍA NOVOA, C., *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*, op. cit., pág. 6.

¹²⁵⁸ MASBERNAT MUÑOZ, P., "Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional", *Ius et Praxis*, vol. 8, núm. 2, 2002, pág. 336.

Como señala RODRÍGUEZ BEREJO, este principio resulta de suma importancia en el ámbito tributario, dado el gran volumen y la inestabilidad que sufre la legislación fiscal, que dificultan su conocimiento y comprensión, así como su previsibilidad¹²⁵⁹. De ahí también la importancia que la OCDE otorga al derecho del contribuyente de poder determinar las consecuencias fiscales de sus actos, subrayando la necesidad de una redacción clara y cuidadosa de las normas tributarias para que no se den errores o confusiones en su aplicación, así como la importancia de permitir la participación ciudadana durante la elaboración de estas¹²⁶⁰.

Así, la seguridad jurídica de los contribuyentes implica que las autoridades tributarias estén obligadas a aplicar la legislación tributaria de forma coherente y no discriminatoria¹²⁶¹. Para este fin, la OCDE ha destacado la utilidad que en algunos países tiene la emisión de resoluciones (*advanced rulings*), por parte de las autoridades tributarias, a las consultas de los contribuyentes relativas tanto a las posibles consecuencias fiscales de sus actos como a la interpretación de alguna disposición normativa¹²⁶². En este sentido, se pueden distinguir dos tipos principales de resoluciones. Por un lado, las resoluciones públicas que se refieren a la interpretación de una disposición normativa aplicada a situaciones concretas. Por lo regular, vinculan jurídicamente a la administración y se publican para tratar temas de importancia para un gran número de contribuyentes. Por otro lado, están las resoluciones privadas que vienen a dar respuesta a una consulta específica presentada por un contribuyente sobre una determinada transacción. El objetivo de estas resoluciones consiste en asistir al contribuyente para que pueda determinar a tiempo las consecuencias fiscales de ciertas transacciones de alto riesgo o complejidad¹²⁶³.

Como parte del derecho a la certidumbre en la propuesta de la OCDE, se prevé la realización de ciertas actividades por parte de las autoridades tributarias, como son: notificar al contribuyente sobre la realización de una entrevista o el requerimiento de documentos con determinado tiempo de antelación; aclarar cuestiones como el alcance y requisitos de la

¹²⁵⁹ RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *op. cit.*, pág. 608.

¹²⁶⁰ OCDE, *Taxpayers’ Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, *op. cit.*, párr. 2.23, págs. 12-13.

¹²⁶¹ BENTLEY, D., *Taxpayers’ Rights. An International Perspective*, *op. cit.*, pág. 48; COCKFIELD, Arthur J., “Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights”, *op. cit.*, págs. 470-471.

¹²⁶² OCDE, *Taxpayers’ Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, *op. cit.*, párr. 2.24, pág. 13.

¹²⁶³ OCDE, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, *op. cit.*, párrs. 14-16, págs. 207-208.

entrevista; o establecer un tiempo y lugar razonable para que el contribuyente presente sus documentos o contabilidad¹²⁶⁴.

2.3.2. El derecho a no pagar más impuestos que los debidos¹²⁶⁵.

Este derecho se relaciona con la protección al contribuyente que otorga el principio de legalidad tributaria, que exige que la imposición de tributos sea establecida por ley. La reserva de ley en el ámbito tributario cumple con dos funciones. Por una parte, se constituye como una garantía individual y de seguridad jurídica, que protege al ciudadano frente a intromisiones arbitrarias en la esfera de su libertad y en el ejercicio del derecho de la propiedad. Por otra parte, asegura el establecimiento democrático de los tributos mediante la participación de los ciudadanos en la creación del sistema fiscal¹²⁶⁶.

Así, partiendo de la definición legal de los elementos que conforman los tributos, los contribuyentes tienen derecho a pagar el monto de impuesto calculado de acuerdo con los factores que el legislador consideró apropiados para cumplir con las exigencias derivadas de los principios de justicia fiscal (como los principios de capacidad económica y de progresividad tributaria). En este contexto, este derecho se traduce a su vez en la obligación de las autoridades tributarias de asegurar que los contribuyentes reciban todas las deducciones, incentivos o beneficios previstos por la legislación fiscal, obligación que cabe relacionar con el hecho de que la Administración tributaria cuenta con un mejor conocimiento del sistema fiscal, lo que le permitirá asistir a los contribuyentes en la determinación precisa de sus obligaciones, incluida la corrección de errores efectuados por estos¹²⁶⁷.

Muestra de que este es un principio profundamente asentado en el ámbito tributario es que, conforme a los datos obtenidos por la OCDE, en la totalidad de sus Estados miembros las autoridades tributarias aplican la disposición más favorable para el contribuyente; y que, en

¹²⁶⁴ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, op. cit., pág. 9.

¹²⁶⁵ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, op. cit., pág. 41; OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, op. cit., párr. 9, pág. 4; COCKFIELD, A. J., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", op. cit., págs. 470-471; MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", op. cit., págs. 1894-1895.

¹²⁶⁶ RODRÍGUEZ BEREJO, A., "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", op. cit., pág. 598.

¹²⁶⁷ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, op. cit., pág. 243.

un gran número de estos países, incluso se aplican de forma automática las reducciones o desgravaciones a que tenga derecho¹²⁶⁸. En este contexto destaca la importancia de que las autoridades tributarias distingan entre la utilización de formas legítimas de planificación fiscal que permiten al contribuyente pagar la menor cantidad posible de impuestos, de aquellos esquemas o métodos que resultan claramente contrarios al espíritu de la ley¹²⁶⁹.

Por otra parte, para que el contribuyente pueda ejercer este derecho de forma efectiva es necesario que el cálculo del impuesto sea claro, así como la determinación de otros valores, como las penalizaciones y los intereses. En este sentido, los obligados tributarios además del derecho a pagar el importe de tributos aplicando todas las deducciones y desgravaciones que les corresponde por ley, deben poder obtener la devolución de los montos pagados por error o en exceso, así como recibir de la Administración los intereses generados por dichas cantidades¹²⁷⁰.

2.3.3. El derecho a la información y a la asistencia¹²⁷¹.

Este derecho está conectado claramente con el principio de seguridad jurídica, a través de la obligación de publicidad de toda norma para que esta forme parte del ordenamiento jurídico. Además, con un punto de partida donde la colaboración de los contribuyentes para el funcionamiento eficiente de los sistemas fiscales modernos es fundamental, pero donde también las propias características de la normativa tributaria dificultan la misma, en particular en lo que se refiere a su complejidad e inestabilidad en el tiempo, resulta indispensable que los obligados tributarios cuenten con toda la información disponible para poder ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones tributarias¹²⁷².

Dada la abundancia de normas, las autoridades tributarias deben procurar que se encuentren compiladas y publicadas correctamente, pero esto no siempre es suficiente para que sean accesibles a todo tipo de usuario, por lo que la diseminación de la información y los

¹²⁶⁸ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, op. cit., párrs. 3.46 y 3.47, págs. 19-20.

¹²⁶⁹ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, op. cit., párr. 9, pág. 4.

¹²⁷⁰ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, op. cit., 1998, pág. 41.

¹²⁷¹ Para consultar un análisis más detallado de los derechos de información y de asistencia, vid. ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, op. cit.

¹²⁷² BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Los derechos del contribuyente*, Ed. La Ley, Madrid, 2000, pág. 70; MORENO FERNÁNDEZ, J. I., "Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)", op. cit., pág. 71.

programas de educación para el contribuyente son medidas necesarias para que los obligados tributarios puedan estar seguros sobre sus obligaciones y consideren que se encuentran ante un sistema justo. Para ello, las autoridades pueden recurrir a diversas formas de comunicación, como notas informativas, circulares y panfletos sobre la legislación tributaria y sus reformas¹²⁷³. Al respecto, de acuerdo con los datos obtenidos por la OCDE, todos sus Estados miembros suministran guías informativas sobre el funcionamiento del sistema fiscal, por ejemplo, sobre la presentación de declaraciones o la disponibilidad de reducciones y deducciones¹²⁷⁴. Esto contribuye a mejorar los niveles de cumplimiento y reducir la carga de los contribuyentes, lo cual incrementa los niveles de recaudación¹²⁷⁵. Asimismo, la prestación de información adecuada puede reducir la comisión de errores, que a su vez constituyen la causa de parte de la realización de actuaciones de investigación y sanción. En todo caso, el aumento en la comunicación y la transparencia afianza la legitimidad de la administración¹²⁷⁶.

Así, el derecho a la información de los contribuyentes se corresponde con la obligación de la Administración tributaria de poner a su disposición información actualizada que le permita conocer el funcionamiento del sistema fiscal y la determinación de los diversos tributos que lo componen¹²⁷⁷. Al respecto, ROVIRA FERRER distingue tres clases o tipos de información que debe suministrar la administración: información sobre la normativa tributaria; información sobre los criterios administrativos que se siguen en su aplicación, así como sobre la emisión de certificados tributarios; e información referente a los datos sobre la situación particular de los obligados tributarios¹²⁷⁸. Por ejemplo, en cuanto a la comunicación de datos que permitan al obligado tributario tomar decisiones que puedan afectar a su situación fiscal,

¹²⁷³ ITALIA, M., "Taxpayers' rights – enshrined in legislation or granted in administrative concessions: A comparison of taxpayers' rights and obligations in Australia, Canada, NZ, the UK and the US", *op. cit.*, pág. 127.

¹²⁷⁴ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, *op. cit.*, párr. 3.45, pág. 19.

¹²⁷⁵ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Series on International Taxation, *op. cit.*, pág. 309.

¹²⁷⁶ ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, *op. cit.*, pág. 32.

¹²⁷⁷ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, *op. cit.*, pág.38; COCKFIELD, A. J., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *op. cit.*, págs. 470-471; MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, pág. 1894; OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, Centre for Tax Policy and Administration, párr. 7, pág. 4. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf> (consultado marzo 26, 2012).

¹²⁷⁸ ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, *op. cit.*, pág. 86.

la Administración tributaria deberá advertirle si está a punto de adoptar un esquema de planificación fiscal cuestionable¹²⁷⁹.

Por otra parte, a diferencia del suministro de información, que consiste en la mera comunicación o transmisión de conocimientos o datos, la prestación de asistencia requiere una participación más activa de la Administración tributaria. Así, el derecho a la asistencia del contribuyente significa que este pueda obtener la prestación de auxilio o ayuda por parte de la administración en la realización material de determinadas actuaciones en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones, principalmente de carácter formal¹²⁸⁰. Aquí la carta de derechos propuesta por la OCDE señala algunas actuaciones, como son: explicar las razones tras una resolución que afecte la situación del contribuyente; dar contestación por escrito a consultas recibidas dentro de un determinado periodo de tiempo; mantener los costos de cumplimiento al mínimo posible¹²⁸¹.

2.3.4. Los derechos de impugnación y de audiencia¹²⁸².

En sí mismos, se trata de derechos diferenciados pero profundamente vinculados. En cuanto al primero, la posibilidad de impugnar las resoluciones y actuaciones de las autoridades fiscales ante un tribunal o un órgano administrativo independiente, conforme a los procedimientos previstos en la ley, es uno de los derechos más enfatizados por la OCDE¹²⁸³. Al respecto, hay que tener en cuenta que una protección adecuada requiere el establecimiento de las demás garantías de que gozan los ciudadanos en el ejercicio de su derecho a un procedimiento equitativo y a la tutela judicial efectiva, como el derecho a la representación, el derecho de acceso a la información y a la apropiada motivación de la resolución, e incluso

¹²⁷⁹ COCKFIELD, Arthur J., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *op. cit.*, pág. 470-471.

¹²⁸⁰ ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, *op. cit.*, págs. 83 y 88.

¹²⁸¹ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, *op. cit.*, pág. 8.

¹²⁸² La carta propuesta por la OCDE prevé el derecho a ser oído o de audiencia como parte de los derechos a la información y a la asistencia (*the right to be informed, assisted, and heard*). Vid. OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, *op. cit.*, párr. 7, págs. 4 y 8.

¹²⁸³ COCKFIELD, A. J., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *op. cit.*, pág. 470-471; ITALIA, M., "Taxpayers' rights – enshrined in legislation or granted in administrative concessions: A comparison of taxpayers' rights and obligations in Australia, Canada, NZ, the UK and the US", *op. cit.*, pág. 129; MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, págs. 1894-1895; OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, *op. cit.*, párr. 8, pág. 4.

la obtención de la compensación de gastos y costes incurridos en el caso de obtener una resolución favorable¹²⁸⁴.

Si nos detenemos en el derecho de los ciudadanos a la tutela judicial efectiva, no hay ninguna duda sobre su carácter vital en la construcción del Estado de Derecho¹²⁸⁵. De ahí que, como sucede en el caso español, se encuentre protegido a nivel constitucional, presentándose como garantía del resto de derechos individuales tanto como un derecho en sí mismo¹²⁸⁶. Así, el art. 24 de la Constitución Española establece un conjunto de derechos, en la forma de garantías procesales, otorgados a los ciudadanos para que estos puedan acudir a los órganos jurisdiccionales para defender sus derechos e intereses¹²⁸⁷. Aquí el acceso por parte del ciudadano al aparato judicial para la resolución de controversias constituye el presupuesto necesario para la operatividad del resto de derechos previstos por dicho precepto, como son el derecho a obtener la ejecución de la sentencia, el derecho a la asistencia y defensa letrada, o el derecho a no declarar contra sí mismo¹²⁸⁸.

Además del derecho de acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva garantiza que los ciudadanos obtengan una resolución o pronunciamiento razonado, motivado y congruente, que resuelva las cuestiones planteadas por la partes. La adecuada motivación del fallo es necesaria para demostrar que no se trata de un acto arbitrario, sino de una decisión basada en razonamientos jurídicos. Con ello se cumplen dos objetivos. Por una parte, permite que el ciudadano conozca el fundamento de la resolución conforme a derecho; y, por otra parte, garantiza la posibilidad de que esta esté sujeta a un posterior control jurisdiccional a través del sistema de recursos previstos por la ley¹²⁸⁹. Asimismo, este derecho carecería de sentido si los ciudadanos no gozaran a la vez del derecho a obtener la ejecución del fallo, esto es, que los jueces o tribunales lleven a cabo las medidas oportunas para asegurar el estricto cumplimiento de las sentencias, sin que se modifique su contenido o su sentido.

¹²⁸⁴ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, op. cit., págs. 54-56.

¹²⁸⁵ Para un análisis más exhaustivo del derecho a la tutela judicial efectiva, que excede el marco de este trabajo, vid. CHAMORRO BERNAL, F., *La tutela judicial efectiva. Derechos y garantías procesales derivados del artículo 24.1 de la Constitución*, Ed. Bosch, Barcelona, 1994.

¹²⁸⁶ SANTAOLALLA LÓPEZ, F., *Derecho Constitucional*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004, pág. 563.

¹²⁸⁷ BALAGUER CALLEJÓN, F. (Coord.), *Manual de Derecho Constitucional*, vol. II, sexta edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, pág. 277.

¹²⁸⁸ GARBERÍ LLOBREGAT, J. y MARTÍN DE LA LEONA, J. M., "Derecho Procesal", en PRIETO SANCHÍS, L. (Coord.), *Introducción al Derecho*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1996, pág. 193.

¹²⁸⁹ MORENO FERNÁNDEZ, J. I., "Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)", op. cit., págs. 197-198.

Además de los derechos señalados previamente, la tutela judicial efectiva significa la interdicción de la indefensión de los ciudadanos, esto es, la prohibición en sentido amplio de todas las violaciones a este derecho, en su relación con el principio de igualdad. Así, la indefensión puede ser causada por la determinación legal o una aplicación defectuosa que limite el derecho del ciudadano a intervenir y a defenderse en un proceso¹²⁹⁰. Este proceso, a su vez, debe desenvolverse con todas las garantías, como el derecho a presentarse ante un juez imparcial determinado por la ley, el derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y el derecho a la tutela cautelar¹²⁹¹.

Por otra parte, a nivel internacional contamos con un corpus de larga tradición sobre el derecho a un proceso equitativo. Sin remontarnos aquí a las primeras declaraciones de derechos del siglo XVIII, en el Derecho internacional contemporáneo el primer gran hito es el marcado por la Declaración Universal de Derechos Humanos (adoptada por la resolución 217 A (III) de la ONU, de 10 de diciembre de 1948), que recoge el derecho de audiencia de las personas, así como su derecho a recurrir ante un tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones, y para la resolución de acusaciones en materia penal¹²⁹². Del mismo modo, en el marco de los trabajos realizados por la ONU, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (adoptado y abierto a su firma y ratificación el 16 de diciembre de 1966), establece dichos derechos, además de señalar salvaguardas adicionales en el caso de encontrarse ante una acusación penal (por ejemplo, la presunción de inocencia, el derecho a la representación, o a la no autoincriminación)¹²⁹³.

¹²⁹⁰ SANTAOLALLA LÓPEZ, F., *Derecho Constitucional*, op. cit., pág. 563.

¹²⁹¹ MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)”, op. cit., pág. 186.

¹²⁹² Art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos: “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.

¹²⁹³ Art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: “Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil.

2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;

b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;

c) A ser juzgado sin dilaciones indebidas;

Otro instrumento internacional que regula el derecho de audiencia y a la tutela judicial, este a nivel regional, es la Convención Americana de Derechos Humanos (firmada el 22 de noviembre de 1969 en San José, Costa Rica)¹²⁹⁴. Esta Convención establece un sistema de protección que prevé la posibilidad de presentar denuncias individuales, además de la creación de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, si bien únicamente los Estados parte y la Comisión Interamericana de Derechos Humanos pueden someter los casos directamente a la Corte¹²⁹⁵.

En el ámbito europeo, en el seno del Consejo de Europa se adopta el Convenio Europeo para la salvaguarda de los Derechos del Hombre y de las Libertades Fundamentales (firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950), conocido como Convenio Europeo de Derechos Humanos.

d) A hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo, y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo;

e) A interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que estos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo;

f) A ser asistida gratuitamente por un intérprete, si no comprende o no habla el idioma empleado en el tribunal;

g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.

4. En el procedimiento aplicable a los menores de edad a efectos penales se tendrá en cuenta esta circunstancia y la importancia de estimular su readaptación social.

5. Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley.

6. Cuando una sentencia condenatoria firme haya sido ulteriormente revocada, o el condenado haya sido indultado por haberse producido o descubierto un hecho plenamente probatorio de la comisión de un error judicial, la persona que haya sufrido una pena como resultado de tal sentencia deberá ser indemnizada, conforme a la ley, a menos que se demuestre que le es imputable en todo o en parte el no haberse revelado oportunamente el hecho desconocido.

7. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país”.

¹²⁹⁴ Art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos: “1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a. derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b. comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;

c. concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;

d. derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e. derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;

f. derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;

g. derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y

h. derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia”.

¹²⁹⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Ed. Aranzadi, Elcano, 2002, pág. 18.

La importancia de este convenio se encuentra en que establece mecanismos de garantía y de protección para asegurar su cumplimiento e interpretación, así como para sancionar las infracciones al mismo y proporcionar una justa reparación a la víctima¹²⁹⁶. Así, uno de los rasgos más trascendentales del sistema de protección europeo, además de la posibilidad de que los particulares presenten demandas individuales ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo subsecuente, TEDH), radica en el obligado cumplimiento de las resoluciones¹²⁹⁷. Además, en casos como el de España, donde el art. 10.2 de la CE establece la aplicación de la Declaración Universal de Derechos Humanos y lo dispuesto por otros tratados internacionales en la materia a la hora de interpretar las normas sobre derechos fundamentales y libertades regulados por la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico, los órganos judiciales recurren a los pronunciamientos del TEDH para superar las dificultades interpretativas en la configuración nacional del contenido de los derechos humanos¹²⁹⁸.

Por otra parte, el art. 6.1 del CEDH reconoce otros derechos o garantías. Así, establece el derecho de los particulares a un juicio equitativo y, salvo excepciones, público. Al respecto, el TEDH ha considerado vulnerado dicho precepto cuando se ha violado el derecho del demandante a un procedimiento contradictorio y en igualdad de condiciones¹²⁹⁹. Para ello, consecuentemente, el particular deberá tener acceso a todos los documentos y pruebas sobre los que se ha basado la administración para determinar la infracción, y podrá discutir las pruebas y observaciones presentadas al juez. Esto enlaza con el derecho de defensa, pues su misma eficacia exige que el particular cuente con determinada información. Así, en algunos países como España y México, el obligado tributario podrá solicitar que la autoridad tributaria le informe sobre el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, o que identifique a la autoridad responsable de dicho procedimiento. Este derecho resulta

¹²⁹⁶ CASTRO CID, B. de (Coord.), *Introducción al Estudio de los Derechos Humanos*, Ed. Universitas, Madrid, 2003, pág. 206.

¹²⁹⁷ En principio, existían tres órganos de control en el sistema de protección previsto por el CEDH: la Comisión Europea de Derechos Humanos, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Comité de Ministros del Consejo de Europa. La CEDH era competente para conocer demandas presentadas por los Estados parte en relación con el incumplimiento del convenio por parte de otro Estado contratante, o por cualquier personas física u organización que se considerara víctima de una violación de los derechos previstos por dicho Convenio. La CEDH solo intervenía en una primera fase de valoración de los hechos y para alcanzar soluciones amistosas, no siendo competente para decidir sobre el fondo del asunto. El pronunciamiento sobre la violación o no de derechos correspondía al TEDH o, en su caso, al Comité de Ministros. Posteriormente, mediante el Protocolo número once, de 11 de mayo de 1994, se establece al TEDH como órgano único de control, y desaparece la CEDH a partir de su entrada en vigor (1 de noviembre de 1998). Para consultar un análisis más detallado de los órganos de protección previstos por el CEDH, vid., MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, op. cit., págs. 49-68; CASTRO CID, B. de (Coord.), *Introducción al estudio de los Derechos Humanos*, op. cit., págs. 208-211.

¹²⁹⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, op. cit., pág. 43.

¹²⁹⁹ Sentencia del TEDH de 27 de marzo de 1998, Caso J. J. v. Holanda.

aplicable en todas las fases del procedimiento tributario. Por ejemplo, el contribuyente tendrá el derecho a que se le informe, al inicio de las actuaciones de comprobación, sobre sus derechos y obligaciones o los medios de impugnación a los que puede recurrir¹³⁰⁰.

Asimismo, dicho precepto garantiza la resolución del procedimiento en un periodo razonable. Algo que a fin de cuentas solo se determinará casuísticamente y dependerá de sus circunstancias particulares, atendiendo a tres factores fundamentales: la complejidad del caso, la conducta de las partes, y la conducta de las autoridades que tramitan el procedimiento. Así, se podrá considerar que se ha violado dicho derecho cuando existan períodos no explicados de inactividad por parte de la Administración¹³⁰¹, si bien en algunos casos no se ha considerado así en la medida en que la duración ha sido tomada en cuenta por los tribunales nacionales para disminuir la severidad de la pena impuesta al sujeto afectado¹³⁰².

Igualmente, las personas tendrán derecho a un tribunal imparcial e independiente. Esto es, el art. 6.1 del CEDH garantiza el acceso a los órganos judiciales competentes para conocer y, en su caso, anular los aspectos (de hecho y de derecho) de la decisión impugnada. Por otra parte, el apartado 2 del art. 6 del CEDH establece la presunción de inocencia, la cual se mantendrá hasta que no exista una decisión firme¹³⁰³. Este derecho o presunción guarda relación con el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Este último no se encuentra expresamente mencionado por el CEDH, sin embargo el TEDH ha considerado que se encuentra implícito en un procedimiento equitativo¹³⁰⁴. Este derecho implica que el particular no puede ser condenado basándose en información incriminatoria que este mismo haya aportado bajo coacción¹³⁰⁵. El objetivo de este derecho es evitar que las autoridades utilicen medios coercitivos para obtener información en contra de la voluntad del interesado, cuando dicha información pueda incriminarle o pueda ser utilizada en su contra durante el procedimiento. Así, por ejemplo, se vulnerará el derecho a la no autoincriminación del particular cuando la normativa establezca una sanción (aunque esta no sea definitiva), cuando

¹³⁰⁰ Art. 34.1, incisos a), e), f), ñ) de la LGT; art. 2, fracc. III y IV de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

¹³⁰¹ BAKER, P., "Taxation and the European Convention on Human Rights", *European Taxation*, vol. 40, núm. 8, 2000, pág. 312.

¹³⁰² Decisiones de la Comisión: de 13 de diciembre de 1984, Caso H. v. Alemania; de 12 de marzo de 1986, Caso E. S. v. Alemania; de 2 de septiembre de 1994, Caso L. v. Holanda.

¹³⁰³ GARCÍA CARACUEL, M., "La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario", *Revista Española de Derecho Financiero y Civil*, núm. 133, 2007, pág. 14.

¹³⁰⁴ Sentencias del TEDH: de 25 de febrero de 1993, Caso Funke v. Francia; de 17 de diciembre de 1996, Caso Saunders v. Reino Unido; de 3 de mayo de 2001, Caso J. B. v. Suiza.

¹³⁰⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, op. cit., pág. 109.

este se niegue a declarar o presentar pruebas que pueden inculparle¹³⁰⁶. En este sentido, resulta evidente la importancia que puede implicar este derecho en el ámbito del intercambio internacional de información¹³⁰⁷.

Ahora bien, teniendo en cuenta todo lo anterior, la cuestión es hasta dónde alcanzan estas garantías en relación con la materia tributaria y, por ende, con el intercambio de información. Así, el aspecto más controvertido es sin duda el alcance del art. 6 del CEDH, que establece el derecho a un proceso equitativo, el cual apunta a una clara limitación. En principio, literalmente, su apartado primero reza: “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”¹³⁰⁸. Con ello, en general los procedimientos tributarios ordinarios quedarían excluidos, en virtud de que la relación entre Estado y contribuyente se rige por el Derecho público¹³⁰⁹.

Ahora bien, este condicionamiento no parece absoluto. Antes que nada, no hay indicios claros en los trabajos preparatorios de dicho Convenio que hagan suponer que se pretendía excluir

¹³⁰⁶ GARCÍA CARACUEL, M., “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *op. cit.*, págs. 16-17.

¹³⁰⁷ *Vid. Supra*, Ref. 741.

¹³⁰⁸ Art. 6 del CEDH: “1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos:

a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él;

b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa;

c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan;

d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación e interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra;

e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia”.

¹³⁰⁹ Para consultar un análisis de la jurisprudencia que determina la inaplicabilidad del art. 6 del CEDH en materia tributaria, en particular en relación con el caso *Ferrazzini*, así como de los criterios del TEDH en relación con la caracterización de las penalizaciones tributarias como acusaciones penales, *vid. ATTARD, R., “The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications”, en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011; GARCÍA CARACUEL, M., “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, op. cit., pág. 23-28; DE MIGUEL CANUTO, E., “Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo”, Crónica Tributaria, núm. 1, 2012.*

totalmente a los procedimientos tributarios de la protección del art. 6¹³¹⁰. Esta idea se ve reforzada al acudir al texto de otros instrumentos internacionales en la materia, en particular, al art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (documento base del CEDH), que establece el derecho de acceso a la justicia para la determinación de los derechos y obligaciones de las personas, sin distinción alguna sobre la naturaleza de los mismos. Asimismo, el art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos establece expresamente las garantías de un procedimiento equitativo en relación los derechos y obligaciones de las personas de carácter tributario¹³¹¹. De este modo, con excepción del CEDH, la práctica internacional sobre derechos humanos reconoce la aplicación de las normas del derecho a un procedimiento equitativo a cualquier procedimiento, sin distinción relativa a la naturaleza de los derechos o al estatus de la persona involucrada¹³¹².

El criterio de la Comisión Europea de Derechos Humanos y del TEDH ha ido en la misma dirección, si bien de forma restringida, al considerar que tratándose de procedimientos tributarios el art. 6 del CEDH resultará aplicable en aquellos casos en los que se involucre la determinación de derechos y obligaciones de carácter civil, o relacionados con una imputación penal¹³¹³. En este sentido, el TEDH determina la naturaleza civil de los derechos de forma autónoma, es decir, no atiende a la calificación realizada por el Derecho interno de los Estados, sino que se basa en el contenido material y en los efectos derivados de los mismos¹³¹⁴. Esto ha llevado a que se incluyan derechos que presentan un carácter patrimonial o componente pecuniario, así como cuando se refieren al pago o tutela de las contribuciones a la seguridad social, o cuando se trata de acciones ejercidas para obtener el reembolso de impuestos pagados indebidamente¹³¹⁵.

¹³¹⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, op. cit., págs.100-101; CORDEIRO GUERRA, R. y DORIGO, S., "Taxpayer's Rights as Human Rights During Tax Procedures", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011, pág. 435.

¹³¹¹ Algunos autores consideran que dicha Convención (desarrollada 20 años después que el CEDH), representa un cambio de perspectiva respecto al pasado, superando la incertidumbre y ambigüedad que genera el hecho de limitar la aplicación de las garantías de este derecho a cuestiones civiles o penales y, por ende, excluir otro tipo de procedimientos. Vid. CORDEIRO GUERRA, R. y DORIGO, S., "Taxpayer's Rights as Human Rights During Tax Procedures", op. cit., pág. 436.

¹³¹² CORDEIRO GUERRA, R. y DORIGO, S., "Taxpayer's Rights as Human Rights During Tax Procedures", op. cit., pág. 435.

¹³¹³ Para consultar un análisis más detallado sobre la jurisprudencia del TEDH en relación con la aplicación del CEDH en el marco tributario, vid. BAKER, P., "Taxation and the European Convention on Human Rights", op. cit., pág. 298 y ss.; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, op. cit..

¹³¹⁴ GARCÍA CARACUEL, M., "La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario", op. cit., pág. 13.

¹³¹⁵ BAKER, P., "Taxation and the European Convention on Human Rights", op. cit., pág. 308; FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit. pág. 125.

De la misma manera, el TEDH ha admitido la aplicación del art. 6 del CEDH en algunos procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones tributarias, por considerar que se trata de cargos penales. Como sucede en el caso de los derechos y obligaciones de carácter civil, el significado de “cargo penal” ha sido desarrollado por la jurisprudencia del TEDH atendiendo a una serie de criterios, a saber: a) la clasificación de la infracción conforme al Derecho nacional; b) la naturaleza de la infracción; y, c) la naturaleza y el grado de severidad de la pena impuesta. Por ejemplo, se considera que se trata un cargo penal cuando la falta de pago genere una pena que consista en prisión, o en la imposición de una multa y prisión¹³¹⁶. Estos criterios no son acumulativos, por lo que ante la presencia de cualquiera de ellos se puede considerar que estamos ante una sanción penal¹³¹⁷. Asimismo, el TEDH ha determinado la aplicación del art. 6 del CEDH en relación con una sanción tributaria cuando esta pueda resultar aplicable a cualquier contribuyente, cuyo objetivo sea punitivo para prevenir la repetición de actos similares y de carácter disuasorio o represivo, y cuyo monto tenga una importancia significativa para el contribuyente¹³¹⁸.

De este modo, como señala GARCÍA CARACUEL, esta distinción entre la naturaleza civil o penal del procedimiento tributario, introduce una desigualdad inaceptable en el tratamiento de los contribuyentes, ya que aquellos contribuyentes sujetos a penas y sanciones tributarias podrán gozar de la protección absoluta del art. 6 del CEDH, mientras que la mayoría de los contenciosos tributarios restantes son excluidos de su ámbito de aplicación¹³¹⁹.

Por ello, autores como ABERY han propuesto la constitución de un tribunal internacional independiente para resolver las controversias originadas en el marco del Derecho tributario internacional, que aproveche la dilatada experiencia del TEDH, asegurando una aplicación e interpretación homogénea de los tratados fiscales y equiparando el nivel de protección con el estándar otorgado a los contribuyentes de la UE. Además de sus funciones jurisdiccionales, este tribunal podría asumir funciones consultivas en temas controvertidos. Por ejemplo, para

¹³¹⁶ BAKER, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *op. cit.*, pág. 310.

¹³¹⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, *op. cit.*, pág. 96.

¹³¹⁸ Estos criterios se encuentran en la sentencia del TEDH, de 24 de febrero de 1994, Caso Bendenoun v. Francia. En cuanto a la determinación del carácter penal de las multas en materia penal, *vid.* GREGGI, M., “The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the *Jussila Case*”, *International Tax Review Intertax*, vol. 35, núm. 11, 2007, págs. 612-613.

¹³¹⁹ GARCÍA CARACUEL, M., “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *op. cit.*, pág. 8.

resolver sobre la procedencia de una solicitud de información, en cuyo caso podría constituir un vínculo directo entre los contribuyentes y las autoridades¹³²⁰.

2.3.5. El derecho a la intimidad o privacidad¹³²¹.

El derecho a la intimidad forma parte del núcleo de derechos fundamentales, y como tal se encuentra protegido tanto constitucionalmente (en el caso español viene recogido en el art. 18 CE), como por la normativa internacional en la materia¹³²². Así, el art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos establece la protección del derecho de las personas a la vida privada y familiar, así como la inviolabilidad del domicilio y la correspondencia. Además prohíbe expresamente los ataques a su honra o reputación¹³²³. En el mismo sentido, el art. 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos protege el derecho a la vida privada de las personas en contra de injerencias arbitrarias o ilegales por parte del Estado¹³²⁴. En el ámbito europeo, el art. 8 del CEDH sigue al art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, si bien supera dicha disposición al establecer criterios objetivos que determinen la legitimidad de las intromisiones de los poderes públicos en la vida privada o íntima de las personas, y a los cuales nos referiremos más adelante¹³²⁵.

¹³²⁰ ABERY, E., "International taxation and human rights", *Tax Notes International*, vol. 46, núm. 12, 2007, pág. 1272; OBERSON, X., "The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State", *op. cit.*, p. 17.

¹³²¹ La noción de privacidad se deriva del "right to privacy" del Derecho anglosajón, que se traduce en el derecho a la vida con un mínimo de interferencias (*the right to be let alone*), *vid.* CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007, págs. 215-216; LEZERTUA, M., "El derecho a la vida privada y familiar en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", en LÓPEZ ORTEGA, J. J. (Dir.), *Perfiles del Derecho constitucional en la vida privada y familiar*, Cuadernos de Derecho Judicial, Escuela Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, pág. 53. Para efectos de este apartado utilizaremos los términos intimidad y privacidad indistintamente.

¹³²² Art. 18 de la CE: "1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

2. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.

3. Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.

4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos".

¹³²³ Art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos: "Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques".

¹³²⁴ Art. 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: "1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.

2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques".

¹³²⁵ Art. 8. del Convenio Europeo de Derechos Humanos: "1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.

2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás".

En principio, no existe una definición cerrada sobre el concepto de vida privada previsto por el CEDH¹³²⁶. Sin embargo, parece que el TEDH distingue tres contenidos en el derecho a la vida privada. En primer lugar, la vida privada en sentido estricto (la esfera íntima). Se refiere principalmente a aquella esfera propia y reservada de cada persona, sobre la cual el individuo ejerce control y puede evitar su conocimiento por los demás. En segundo lugar, la vida privada en sentido amplio (la esfera relacional). Además del derecho del individuo a controlar la publicidad de la información sobre su vida íntima, el respeto a la vida privada en su sentido amplio se refiere al derecho de las personas a mantener relaciones con terceros (no solo relaciones afectivas, sino también de índole profesional, comercial, etc.). Finalmente, la vida privada en sentido lato (el libre desarrollo de la personalidad), la cual se refiere al conjunto de derechos y libertades que permiten que el hombre actúe libremente, y tenga la posibilidad de desarrollar aquellas cualidades o características que lo distinguen e individualizan con respecto a los demás, es decir, su personalidad¹³²⁷.

Como en España ha recordado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, este derecho se encuentra íntimamente vinculado con el desarrollo de la personalidad y con la dignidad de las personas, resultando su protección necesaria para garantizar la libertad y el desarrollo del individuo¹³²⁸. Esto es, con la garantía de un ámbito propio y reservado de vida privada. Con este objeto, la intimidad engloba manifestaciones diversas, que incluyen la intimidad física y sexual de una persona, la vida familiar y determinados aspectos de las relaciones con terceros, así como los datos con trascendencia económica y tributaria que puedan incidir en la esfera privada de cada individuo¹³²⁹.

El derecho a la intimidad se traduce en el derecho a vivir con un mínimo de interferencias. Así, desde el aspecto estático-negativo de este derecho, el individuo podrá excluir del conocimiento o acción de terceros, sean públicos o privados, aquella información relativa a su esfera propia. Desde el aspecto dinámico-positivo, le confiere al individuo el control sobre

¹³²⁶ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., pág. 132

¹³²⁷ Para consultar un análisis más profundo sobre el desarrollo jurisprudencial del derecho a la vida privada, vid. LEZERTUA, M., "El derecho a la vida privada y familiar en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", op. cit., pág. 51 y ss.

¹³²⁸ STC 170/1987, del 30 de octubre (FJ. 4); STC 231/1998, del 2 de diciembre (FJ 2); STC 214/1991, del 11 de noviembre (FJ. 1); STC 57/1994, del 28 de febrero FJ. 5).

¹³²⁹ En cuanto al reconocimiento de la intimidad económica por parte del TC, vid., CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria", *Impuestos*, vol. II, 1988, pág. 741 y ss.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, págs. 47-54; MORENO FERNÁNDEZ, J. I., "Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)", op. cit., págs. 83-84.

la utilización de dicha información¹³³⁰. Una de las manifestaciones más relevantes es la inviolabilidad del domicilio, entendido como el espacio donde la persona ejerce su libertad más íntima¹³³¹. La inviolabilidad del domicilio implica una serie de garantías, entre las que destaca la prohibición de todo tipo de invasiones, incluyendo aquellas de carácter indirecto que pueden realizarse a través de medios mecánicos, electrónicos u otros análogos (por ejemplo, las escuchas telefónicas)¹³³².

El derecho a la intimidad supone que las autoridades tributarias no se entrometerán innecesariamente en la vida privada de los contribuyentes, lo cual en la práctica se traduce en que las autoridades (tributarias en este caso) no podrán acceder a su domicilio o establecimiento, ni podrán requerir información a menos que se reúnan ciertos requisitos, especialmente que dichas actuaciones sean necesarias para la determinación de obligaciones tributarias¹³³³. Al respecto, todos los Estados miembros de la OCDE cuentan con una normativa muy estricta sobre la realización de registros o requerimientos de información, que en el primero de los casos va desde la exigencia generalizada de una orden de registro o un documento similar, emitido por un tribunal u otro órgano competente, hasta el necesario consentimiento del contribuyente en algunos Estados¹³³⁴.

En este sentido, el derecho a la intimidad y sus diversas manifestaciones viene a constituir el primer límite o contrapeso a las potestades de las autoridades en el ámbito tributario¹³³⁵. Dado que el desarrollo eficiente de los sistemas tributarios actuales se basa en el suministro de información por parte de los obligados tributarios, lo cual inevitablemente conduce a intromisiones de las autoridades fiscales en la vida de los contribuyentes, el respeto de su derecho a la intimidad exige que se establezcan límites a dichas interferencias, así como medidas que permitan que el contribuyente se defienda de actuaciones arbitrarias o

¹³³⁰ CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria", *op. cit.*, pág. 741.

¹³³¹ STC 50/1995, del 23 de febrero.

¹³³² PAREJO ALFONSO, L., "El derecho fundamental a la intimidad y sus restricciones", en LÓPEZ ORTEGA, J. J. (Dir.), *Perfiles del Derecho constitucional en la vida privada y familiar*, Cuadernos de Derecho Judicial, Escuela Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, pág. 27.

¹³³³ COCKFIELD, A. J., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *op. cit.*, pág. 470-471; MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the 'Exchange-of-Information Age'", *op. cit.*, pág. 1895.

¹³³⁴ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, *op. cit.*, párr. 11, pág. 5.

¹³³⁵ CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria", *op. cit.*, pág. 738; GONZÁLEZ GARCÍA, E., "Requerimiento y uso de la información en materia tributaria", *Tributos Locales*, núm. 47, 2005, pág. 14.

abusivas¹³³⁶. Por ejemplo, para que las autoridades tributarias puedan acceder al establecimiento o domicilio de un contribuyente para llevar a cabo una auditoría o investigación, deben reunirse ciertas formalidades para garantizar el respeto a dicho derecho, como la notificación previa al contribuyente, a menos que la autoridad fiscal demuestre que existen causas razonables para considerar que dicha comunicación perjudicaría el resultado de la actuación, o que las actuaciones se realicen en horas normales de oficina o en un horario previamente acordado¹³³⁷.

Ahora bien, el derecho a la intimidad no es absoluto, y puede verse limitado por otros derechos fundamentales y bienes jurídicamente protegidos. A nivel constitucional, tomando como referencia el art. 18.1 CE, deben reunirse cuatro requisitos para que este derecho no se vea vulnerado: a) la existencia de un fin constitucionalmente legítimo; b) que la intromisión al derecho se encuentre regulada legamente; c) una resolución judicial debidamente motivada que autorice la injerencia en la vida privada; y, d) que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea idónea y necesaria para alcanzar el fin constitucionalmente perseguido, no existiendo otras medidas más moderadas para lograr dicho fin con la misma eficacia¹³³⁸.

Por su parte, en el ámbito tributario, el bien constitucionalmente protegido que justifica la vulneración de dicho derecho es el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este deber no solo conlleva la obligación material del pago de tributos, sino que además supone una serie de obligaciones formales tendentes a dotar a la Administración tributaria de la información necesaria para alcanzar una imposición justa y para una gestión eficaz¹³³⁹. Asimismo, la limitación del derecho a la intimidad viene justificada por la lucha contra el fraude fiscal, pues el deber de contribuir también comprende la persecución de aquellos sujetos que no cumplan con dicha obligación, a través de los

¹³³⁶ LESZCZYNSKA, A. "The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection", en WLODZIMIERZ, N. y MALGORZATA, S., (Eds.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Ed. Wolters Kluwer, Varsovia, 2009, pág. 100.

¹³³⁷ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, *op. cit.*, pág. 51.

¹³³⁸ MORENO FERNÁNDEZ, J. I., "Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)", *op. cit.*, pág. 85.

¹³³⁹ MORENO FERNÁNDEZ, J. I., "Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)", *op. cit.*, págs. 85-86.

deberes de colaboración de los administrados y de las actuaciones de comprobación e inspección de las autoridades tributarias¹³⁴⁰.

Por otra parte, de conformidad con el CEDH, las autoridades públicas podrán limitar o restringir el ejercicio del derecho a la privacidad siempre que se reúnan cuatro condiciones¹³⁴¹. Primero, que exista una injerencia, esto es, que se trate de una coerción o medida de aplicación directa contra el titular del derecho. La coerción se puede presentar de diversas formas, como una medida preventiva o una sanción. Si se trata de una sanción, se considerará que existe una injerencia, sin importar la gravedad o levedad de esta. Por el contrario, si se trata de una medida preventiva, esta debe constituir un verdadero obstáculo al ejercicio del derecho, por lo que no se considerará una injerencia cuando el titular siga teniendo un margen de actuación para ejercitarlo¹³⁴². Segundo, que la injerencia se encuentre prevista por una ley, desde el punto de vista material y no meramente formal. A su vez, dicha norma deberá ser accesible a la persona afectada, quien deberá poder prever las consecuencias y adaptar su conducta de acuerdo con sus exigencias. Asimismo, la legislación nacional de los Estados debe contener suficientes medidas de control y garantías para proteger a los ciudadanos de intromisiones arbitrarias de los poderes públicos¹³⁴³. Tercero, la injerencia debe perseguir un fin legítimo. A este respecto, el apartado 2 del art. 8 del CEDH precisa los fines que justifican la adopción de la medida: la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o la moral, o la protección de los derechos y libertades de los demás. Cuarto, la injerencia debe ser necesaria en una sociedad democrática para la obtención del fin propuesto, lo que implica que la intervención debe corresponderse con una necesidad social imperiosa y ser proporcionada al fin buscado¹³⁴⁴.

¹³⁴⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Colección de jurisprudencia práctica, núm. 44, Ed. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 11.

¹³⁴¹ Para un análisis más detallado del examen que realiza el TEDH sobre la legitimidad de las injerencias o intromisiones en los derechos fundamentales previstos por el CEDH, *vid.* BRAGUE CAMAZANO, J., "Aproximación a una teoría general de los derechos fundamentales en el Convenio Europeo de Derechos Humanos", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 74, 2005, pág. 125 y ss.

¹³⁴² LEZERTUA, M., "El derecho a la vida privada y familiar en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", *op. cit.*, págs. 85-85.

¹³⁴³ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, *op. cit.*, págs. 138-139.

¹³⁴⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, *op. cit.*, pág. 140.

2.3.6. El derecho a la confidencialidad o secreto fiscal.

Ya hemos visto que, bajo ciertas condiciones, las autoridades tributarias pueden acceder a información de los particulares sensible en relación con ciertos derechos fundamentales, en particular en lo que se refiere al derecho a la privacidad¹³⁴⁵. Aquí, justamente, opera el derecho a la confidencialidad, consistente en que dicha información será tratada como reservada, y únicamente podrá ser utilizada para los fines previstos por la legislación fiscal. Esto se debe principalmente a la naturaleza de la información a la que pueden tener acceso las autoridades tributarias. Dicha información (como datos relativos a ingresos, gastos, ahorros, empleo, donaciones, etc.) en su conjunto, podría aportar un perfil detallado de la identidad o personalidad de un sujeto, incluso sobre sus creencias religiosas o políticas¹³⁴⁶. En este contexto, una forma de equilibrar las necesidades de las autoridades tributarias y los derechos de los contribuyentes es estableciendo la confidencialidad o el secreto de la información tributaria, por lo que los Estados generalmente cuentan con una regulación estricta sobre la materia, en la que se establecen sanciones graves para aquellos funcionarios que utilicen inapropiadamente este tipo de información¹³⁴⁷.

La existencia del secreto tributario tiene sentido más allá de la necesaria salvaguardia de los derechos de los individuos, en la medida en que el funcionamiento de los sistemas fiscales modernos suele depender de la colaboración y suministro voluntario de información por parte de los obligados tributarios. Al respecto, el establecimiento de garantías sobre la confidencialidad de la información se relaciona con el grado de confianza de los contribuyentes en la Administración tributaria y, por ende, con la propensión a colaborar¹³⁴⁸. Por otra parte, algunos autores enlazan la necesidad del secreto fiscal con el hecho de que el verdadero propietario de la información es el propio contribuyente, y las autoridades tan solo

¹³⁴⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: La incidencia de la informática en el contribuyente", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, pág. 42.

¹³⁴⁶ COCKFIELD, A. J., "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *op cit.*, pág. 438.

¹³⁴⁷ ABERY, E., "International taxation and human rights", *op. cit.*, pág. 1249; BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, *op. cit.*, pág. 45; BISCHER, J. E., "Protection of Confidential Information in Tax Matters", *op. cit.*, págs. 59-60; CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Ed. Netbiblo, La Coruña, 2009, págs. 28-29; OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note*, *op. cit.*, párr. 12, pág. 5; ORTIZ LIÑÁN, J., *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la hacienda pública de sus datos personales*, Ed. Comares, Granada, 2003, págs. 71-72.

¹³⁴⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, *op. cit.*, págs. 26-27; ITALIA, M., "Taxpayers' rights – enshrined in legislation or granted in administrative concessions: A comparison of taxpayers' rights and obligations in Australia, Canada, NZ, the UK and the US", *op. cit.*, págs. 126-127; ORTIZ LIÑÁN, J., *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la hacienda pública de sus datos personales*, *op. cit.*, págs. 70-71.

la detentan en calidad de fiduciarios, por lo que es su deber garantizar que sea destinada únicamente a los fines para los cuales se suministró¹³⁴⁹.

Como vemos, la confidencialidad abarca dos aspectos: usos, y sujetos que pueden acceder a la información. Así, generalmente, la información suministrada a las autoridades fiscales no podrá ser utilizada para fines distintos a la determinación, aplicación y recaudación de impuestos. En cuanto a su cesión, en la mayoría de los Estados miembros de la OCDE dicha información puede ser revelada a los departamentos u organismos de la seguridad social, y en algunos Estados incluso a otras autoridades gubernamentales. Muchos de estos países también permiten su cesión a las autoridades judiciales¹³⁵⁰.

A partir de estas nociones generalmente aceptadas, el régimen de protección varía de acuerdo con varios criterios: a) si la regulación de la confidencialidad se adopta a nivel constitucional, legislativo, o mediante disposiciones o prácticas administrativas¹³⁵¹; b) por el tipo o categoría de contribuyente, de manera que en el caso de las personas físicas la preocupación se centra en el respeto a su privacidad, mientras que en el caso de las personas jurídicas la protección se dirige a garantizar el respeto del derecho de propiedad de ciertos bienes (por ejemplo, bienes intangibles)¹³⁵²; c) si la protección es directa, cuando la ley establece el carácter reservado de la información y delimita los usos de la información obtenida, o indirecta, cuando se garantiza la confidencialidad mediante el deber de sigilo del personal que trabajen para la Administración tributaria, de tal manera que dichas personas están obligadas a no revelar los datos que conozcan en el ejercicio de su funciones, bajo pena de incurrir en responsabilidades y estar sujetas a graves sanciones de carácter administrativo y/o penal¹³⁵³.

En todo caso, la efectividad del derecho a la confidencialidad descansa en que la ley, en particular la legislación tributaria, regule de forma precisa los supuestos de obtención y la cesión de los datos de los contribuyentes, así como las condiciones, límites y fines de la

¹³⁴⁹ BISCHÉL, J. E., "Protection of Confidential Information in Tax Matters", *op. cit.*, pág. 63.

¹³⁵⁰ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, *op. cit.*, párr. 2.27, pág. 13.

¹³⁵¹ BISCHÉL, J. E., "Protection of Confidential Information in Tax Matters", *op. cit.*, pág. 59.

¹³⁵² BISCHÉL, J. E., "Protection of Confidential Information in Tax Matters", *op. cit.*, págs. 59-61.

¹³⁵³ CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, *op. cit.*, pág. 21.

información obtenida, para que su recogida y utilización obedezcan a los principios de objetividad y proporcionalidad, en relación con el deber de contribuir¹³⁵⁴.

En el intercambio de información la confidencialidad, como resulta lógico, se ha constituido en un elemento central, puesto que entraña la revelación de la información tributaria de los contribuyentes a otras autoridades o a terceros, lo cual exige tanto una atribución legal como el establecimiento de medidas de seguridad razonables¹³⁵⁵. Al respecto, como hemos visto, los diversos instrumentos normativos que regulan dicho procedimiento de asistencia contienen una cláusula sobre la confidencialidad de la información obtenida por este medio, delimitando tanto los supuestos en que se autoriza la utilización de la información intercambiada, como las personas o autoridades a las que se puede revelar¹³⁵⁶. Asimismo, los avances tecnológicos han hecho necesario que se implementen medidas que aseguren la integridad y confidencialidad de la información, en cuanto a su almacenamiento y manipulación en bases de datos de la Administración tributaria. Este último aspecto nos remite directamente a la regulación del derecho a la protección de datos de los contribuyentes, cuyo contenido analizaremos detalladamente más adelante.

Por otra parte, en algunos países, en el derecho a la confidencialidad de los contribuyentes también se incluye la información amparada por el secreto profesional entre abogado y cliente¹³⁵⁷. A la hora de considerar la confidencialidad de la misma, generalmente, se hace depender de que se haya obtenido y se utilice para efectos de la defensa legal del cliente, y que el abogado no se encuentre vinculado al cliente por una relación laboral¹³⁵⁸. En algunos países, incluso se extiende este tipo de privilegio a la información obtenida durante la asesoría suministrada por otro tipo de profesional, como asesores fiscales o contadores¹³⁵⁹.

¹³⁵⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, E., "Requerimiento y uso de la información en materia tributaria", *op. cit.*, pág. 28; ORTIZ LIÑÁN, J., *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la hacienda pública de sus datos personales*, *op. cit.*, págs. 70-71.

¹³⁵⁵ MCCracken, S. K., "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"", *op. cit.*, págs. 1894-1895.

¹³⁵⁶ *Vid. Supra.*, 3.2.2. El MC OCDE y el intercambio de información del Capítulo 1 y 2.6. La confidencialidad de la información del Capítulo 3.

¹³⁵⁷ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, *op. cit.*, pág. 52.

¹³⁵⁸ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 146.

¹³⁵⁹ Un ejemplo de ello sucede en Nueva Zelanda, país en el que se otorga cierto grado de confidencialidad a la asesoría fiscal que prestan algunos profesionales (como contadores). Para un análisis detallado de dicha regulación, *vid.* FISHER, R., "Confidential tax communication: A right or a privilege?", *Australian Tax Forum*, vol. 20, núm. 4, 2005.

En el caso español, paradigmático en este ámbito, el secreto tributario se encuentra amparado tanto directa como indirectamente. Por una parte, el art. 95.3 LGT se encarga de establecer el deber de sigilo de las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de la información de los contribuyentes, y cuya infracción se considerará como falta disciplinaria muy grave. Por otra parte, el art. 34.1, i), LGT recoge expresamente el derecho de los contribuyentes al carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria, delimitando su utilización y cesión a determinados fines¹³⁶⁰. Asimismo, el citado art. 95 LGT consagra con carácter general el principio de afectación de los datos tributarios a la aplicación de los tributos o recursos, así como para la imposición de sanciones¹³⁶¹, señalando los supuestos en los que la Administración tributaria podrá ceder la información a otras autoridades para el desarrollo de sus funciones: a) a órganos jurisdiccionales y al Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada; b) a otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias; c) a la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, así como a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, y en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo del mismo sistema; d) a Administraciones públicas, para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la UE; e) a comisiones parlamentarias de investigación, en el marco legalmente establecido; f) a órganos jurisdiccionales o al Ministerio Fiscal, para la protección de los derechos e intereses de menores e incapacitados; g) al Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la AEAT; h) a jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes; i) al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, a la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y a la Secretaría de ambas Comisiones, en el ejercicio de sus funciones; y, j) a órganos o entidades de Derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios, para la correcta identificación de los obligados al pago¹³⁶².

¹³⁶⁰ Art. 34.1, i) LGT: “1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: ...

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que solo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes”.

¹³⁶¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pág. 210.

¹³⁶² La Orden de 18 de noviembre de 1999, relativa el suministro de información tributaria, establece que la cesión de información debe adecuarse a una serie de principios: adecuación de los datos suministrados a las funciones y

En lo que se refiere al secreto profesional, el art. 24.2 CE establece la posibilidad de que la ley regule los casos en los que el secreto profesional se erija como límite a la obligación de declarar sobre hechos delictivos. Cuestión esta tratada por la LGT en su art. 93.5, donde establece que los profesionales no oficiales no se encuentran obligados a suministrar aquella información, de naturaleza privada no patrimonial, que conozcan en el ejercicio de su actividad y cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar, ni aquellos datos confidenciales de sus clientes a los que hayan accedido como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de defensa o asesoramiento. Como señala SANTAMARÍA PASTOR, el secreto profesional es tanto un deber del profesional como un derecho a no declarar sobre sus clientes ni sobre las relaciones mantenidas con los mismos. Además de su carácter de deber público, apunta a su función de obligación específica en la relación jurídica con el cliente, que necesariamente hace surgir el derecho de esa persona a exigir el cumplimiento del deber de secreto. Así, constituye un derecho de eficacia multidireccional, que no solo es ejercitable ante el profesional, sino ante cualquier persona o poder público que pretenda su quebrantamiento¹³⁶³.

2.4. EL OMBUDSMAN Y EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE.

Lógicamente, la garantía de todos los derechos analizados compete principalmente a los órganos jurisdiccionales. No obstante, uno de los fenómenos más llamativos de las últimas décadas ha sido la generalización, cuando menos en los países de la OCDE, de la actividad en el ámbito tributario de la institución del *Ombudsman*. Esto se ha hecho a través de diversas vías, bien amparado en las atribuciones generales del Ombudsman, bien con la aparición de una nueva figura de defensor del contribuyente (como sucede en Italia y en EE.UU), encargado de recibir y dar solución a las reclamaciones presentadas por los ciudadanos sobre el desempeño de la administración estatal en materia tributaria¹³⁶⁴.

competencias del cesionario; relevancia y utilidad de la información en relación a los fines perseguidos; proporcionalidad entre los datos suministrados y los fines para los que se solicitan; seguridad de los medios de transmisión y acceso; eficiencia y minimización de costes; afectación a los fines para los que se solicitan y prohibición de utilizarlos en perjuicio del afectado; prohibición de transferencia por el cesionario a terceros (salvo previsión expresa en convenios de colaboración); prohibición de tratamiento ulterior, salvo consentimiento del afectado o autorización legal.

¹³⁶³ SANTAMARÍA PASTOR, J. A., "Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, págs. 173-174.

¹³⁶⁴ OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations (A survey of the legal situation in OECD countries)*, op. cit., párr. 3.51, pág. 20.

Así por ejemplo, en Australia, el defensor del contribuyente funge como un órgano de control de errores administrativos, además de constituir una vía alternativa para la revisión de los actos de las autoridades tributarias, y conseguir un sistema fiscal más justo. De este modo, goza de amplias facultades investigadoras, con acceso a registros y el derecho a requerir información, así como la capacidad de realizar recomendaciones a departamentos gubernamentales y dirigir la atención pública a ciertos problemas¹³⁶⁵. Por su parte, en el Reino Unido, existe un órgano específico para resolver las quejas presentadas en contra de la Administración tributaria (*Adjudicator's Office*). Así, este órgano trata cuestiones relativas a cuestiones como la corrección de errores, retrasos indebidos, conductas inapropiadas del personal, y el ejercicio de sus facultades discrecionales¹³⁶⁶. En EE.UU., el Servicio del Defensor del Contribuyente (*Taxpayer's Advocate Service*) goza de amplias facultades para auxiliar a los contribuyentes afectados por las actuaciones del IRS y reducir la carga de cumplimiento de estos, incluyendo la posibilidad de realizar propuestas de reforma legislativa para mejorar aquellas situaciones que haya identificado como problemáticas en el desarrollo de la relación entre el contribuyente y el IRS¹³⁶⁷.

Con ello, el defensor del contribuyente se ha convertido en un factor de avance práctico en el reequilibrio de la relación entre la ciudadanía y las Administraciones tributarias, basado en la transparencia administrativa y en la prestación de servicios de calidad¹³⁶⁸. En este contexto, algunos Estados han buscado establecer una vía alternativa de solución para aquellos procedimientos administrativos que en algunos casos no están sujetos a revisión jurisdiccional. Generalmente sus funciones principales consisten en auxiliar al contribuyente en la resolución de conflictos con las autoridades fiscales e identificar las áreas o cuestiones problemáticas que surgen en la Administración tributaria. La importancia de este órgano radica en las posibilidades que presenta en la resolución de conflictos, ya que puede ofrecer una evaluación imparcial e independiente. Así, su eficacia dependerá de que cuente con las facultades necesarias para poder realizar recomendaciones a las autoridades tributarias e identificar posibles reformas legales para mejorar la operación del sistema fiscal¹³⁶⁹.

¹³⁶⁵ ITALIA, M., "Taxpayers' rights – enshrined in legislation or granted in administrative concessions: A comparison of taxpayers' rights and obligations in Australia, Canada, NZ, the UK and the US", *op. cit.*, pág. 128.

¹³⁶⁶ OCDE, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, *op. cit.*, párr. 36, pág. 38.

¹³⁶⁷ OCDE, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, *op. cit.*, párr. 36, pág. 39.

¹³⁶⁸ SERRANO ANTON, F., "La conveniencia de una institución como el Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid", *Tributos Locales*, núm. 65, 2006, pág. 68.

¹³⁶⁹ BENTLEY, D., *Taxpayers' Rights. An International Perspective*, *op. cit.*, págs. 55-56.

3. EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS Y EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FISCAL.

Como hemos visto, el intercambio de información puede incidir sobre los derechos de los contribuyentes, en particular en el ámbito de algunos derechos fundamentales como el derecho a la intimidad. En este sentido, en las últimas dos décadas el derecho a la protección de datos personales ha ido emergiendo como un derecho independiente, si bien con muchas conexiones con el anterior, cuya importancia ha aumentando en la misma medida en que lo ha hecho el tratamiento informático de los datos personales. Dicha importancia se encuentra reflejada tanto en las legislaciones nacionales como en el Derecho internacional y, para el caso que nos ocupa, en las modificaciones realizadas a los Comentarios al art. 26 del MC OCDE en 2005, en el sentido de prever la posibilidad de que los Estados contratantes incluyan las disposiciones que consideren pertinentes para asegurar la protección de datos personales¹³⁷⁰.

3.1. EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS COMO DERECHO FUNDAMENTAL. EL CASO DE ESPAÑA.

La Constitución Española, en una afortunada intuición, prevé en su artículo 18.4 que “(...) la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”¹³⁷¹. A partir de esta previsión constitucional se ha ido desarrollando, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, el derecho a la protección de datos o libertad informática que, partiendo de un aspecto positivo del derecho a la intimidad, ha llegado a conformarse como un derecho autónomo con función y contenido propios. En este sentido, en España se viene considerando que es un derecho fundamental de creación jurisprudencial, derivado de la tarea de interpretación constitucional del Tribunal Constitucional. Evolución y configuración que ha ido de la mano del desarrollo de la informática en las actividades tanto públicas como privadas, abriendo nuevas

¹³⁷⁰ Vid. Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 10, pág. 318.

¹³⁷¹ En relación con el desarrollo constitucional del derecho a la protección de datos a partir del art. 18.4 de la CE, vid. CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., pág. 139 y ss.

oportunidades al tiempo que se multiplicaban las amenazas de aprovechamiento inadecuado de la tecnología.

Con el fin de ubicar este derecho en el conjunto de los derechos fundamentales conviene partir de una consideración amplia de estos, que en su dimensión subjetiva determinan el estatus jurídico del ciudadano, respondiendo a los intereses y exigencias del hombre y pudiendo ser aprehendidos mediante una interpretación evolutiva de la Constitución¹³⁷². En este sentido, podemos hablar de sucesivas generaciones de derechos fundamentales. Dentro de lo que se considera la primera generación encontramos a las libertades individuales, enfocadas a la autolimitación de los poderes públicos respecto a la vida privada, lo que se traduce en una administración pasiva y de vigilancia. Posteriormente, en virtud de diversas luchas sociales, surge una segunda generación de derechos económicos, sociales y culturales, que requieren de los poderes públicos un rol activo por medio de prestaciones y servicios públicos, alcanzando su consagración jurídica y política en el establecimiento del Estado Social de Derecho. Finalmente, podemos afirmar que la tercera generación responde a los efectos de los avances tecnológicos sobre los derechos fundamentales¹³⁷³. Como caso paradigmático de derecho de tercera generación está el derecho a la protección de datos o libertad informática¹³⁷⁴.

Estrechamente relacionado con la idea de que en la libertad informática no importa la naturaleza de los datos, sino el contexto de su uso, la mayoría de la doctrina la considera como un derecho distinto e independiente del derecho a la intimidad¹³⁷⁵. Este último, dado su contenido eminentemente negativo, que se traduce en la capacidad del individuo de

¹³⁷² PÉREZ LUÑO, A. E., *Los Derechos Fundamentales*, Temas Clave de la Constitución Española, 3ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1984, pág. 20 y ss.; PÉREZ LUÑO, A. E., *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, pág. 325.

¹³⁷³ LOSANO, M. G., PÉREZ LUÑO, A. E. y GUERRERO MATEUS, M. F., *Libertad Informática y Leyes de Protección de Datos Personales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989, pág. 142 y ss.

¹³⁷⁴ En la sentencia 254/1993 (F.J. 7), el Tribunal Constitucional hace referencia a la libertad informática, entendida como el derecho a controlar el uso de los datos insertos en un programa informático. Por otra parte, algunos autores plantean el término “autodeterminación informativa”. En este sentido, parte de la doctrina considera a este último como una categoría más restrictiva que la libertad informática, puesto que consiste en un aspecto del libre desarrollo de la personalidad o faceta de la intimidad. Sin embargo, el desarrollo jurisprudencial y teórico lo hacen coincidir con el alcance de la libertad informática, ya que se traduce en una garantía de acceso y control sobre la información por parte de los individuos afectados. *Vid.* LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., *El derecho a la autodeterminación informativa. La protección de los datos personales frente al uso de la informática*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, pág. 118 y ss.

¹³⁷⁵ Para LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, la distinción entre estos derechos radica en la diferencia de su ámbito material, es decir, el derecho a la intimidad responde a una concepción preinformática y la autodeterminación informativa se va configurando como un sector especializado del ordenamiento jurídico cada vez más articulado y denso. *Vid.* LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., *El Derecho a la Autodeterminación Informativa. La protección de los datos personales frente al uso de la informática*, *op. cit.*, pág. 120.

salvaguardar del conocimiento ajeno su ámbito más próximo (vida familiar o personal), ha resultado insuficiente para hacer frente a los riesgos que para la identidad y la dignidad de las personas comportan las nuevas tecnologías, dado que los avances informáticos abren posibilidades prácticamente ilimitadas de almacenamiento y correlación de datos que permiten obtener un perfil informático de los individuos. De este modo, el derecho a la protección de datos adquiere un contenido positivo en el intento de proporcionar a los ciudadanos los medios necesarios para controlar los mismos. Así, el derecho a la intimidad se caracteriza por constituir un sistema represivo que protege a la intimidad *a posteriori*, distinto a la protección de datos, que establece un sistema preventivo que se adelanta a la violación de los derechos producida por el uso, apropiado o no, de datos¹³⁷⁶.

En España, la configuración jurisprudencial sobre el derecho a la protección de datos da inicio con la sentencia 254/1993¹³⁷⁷, en la cual el Tribunal Constitucional plantea el derecho como una figura híbrida, instrumento de garantía de otros derechos y verdadero derecho fundamental autónomo a un mismo tiempo, derivado del art. 18.4 CE¹³⁷⁸. Con ello, hasta la STC 292/2000 no se pone fin a la controversia suscitada en torno a su autonomía con respecto al derecho a la intimidad, distinguiéndose de este último tanto por su objeto, como por un contenido propio¹³⁷⁹. De este modo, la función del derecho a la intimidad consiste en la protección frente a cualquier intromisión ilegítima en la vida personal y familiar, permitiendo excluir ciertos datos del conocimiento ajeno, mientras que el derecho a la protección de datos garantiza un poder de control y disposición sobre estos. Asimismo su objeto es más amplio ya que se extiende a todos los datos, sean íntimos o no, que permitan la identificación de la persona y que incidan en los derechos (constitucionales o no) del individuo. Así, la disposición y control sobre los datos requiere que su titular disponga de un

¹³⁷⁶ SERRANO PÉREZ, M. M., *El derecho fundamental a la protección de datos. Derecho español y comparado*, Estudios de Protección de Datos, Thomson Civitas-Agencia de Protección de Datos de la Comunidad de Madrid, Madrid, 2003, pág.142 y ss.

¹³⁷⁷ En cuanto al desarrollo jurisprudencial del contenido del derecho a la protección de datos, *vid.*, STC 143/1994, SSTC 11, 33, 35, 45, 60, 77, 94, 104, 105, 106, 123, 124, 125, 126, 158, 198, 223 de 1998, y SSTC 30, 44, 45 y 202 de 1999.

¹³⁷⁸ SERRANO PÉREZ, M. M., *El derecho fundamental a la protección de datos. Derecho español y comparado*, *op. cit.*, pág. 142 y ss.

¹³⁷⁹ Para consultar un análisis más profundo sobre las sentencias del Tribunal Constitucional sobre la materia, en particular las sentencias STC 290/2000 y 292/2000, *vid.* CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, *op. cit.*, pág. 299 y ss; TRONCOSO REIGADA, A., *La protección de datos personales. En busca del equilibrio*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, págs. 105-168.

conjunto de facultades: la necesidad de su consentimiento para la recogida, así como los derechos de información, acceso, rectificación y cancelación¹³⁸⁰.

Asimismo, en virtud de lo dispuesto por el art. 10.2 CE, el Tribunal Constitucional reconoce que el contenido dado al derecho a la protección de datos viene confirmado por los instrumentos internacionales existentes en la materia (como la Resolución 45/95 de la Asamblea General de las Naciones Unidas sobre Principios Rectores aplicables a los Ficheros Computadorizados de Datos Personales, el Convenio para la Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de datos de carácter personal, la Directiva 95/46/CE relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, y la Carta Europea de Derechos Fundamentales), los cuales coinciden en establecer un régimen jurídico de protección de los datos basado en la concesión de un haz de garantías para los afectados¹³⁸¹.

De este modo, como apunta LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, el reconocimiento por parte del Tribunal Constitucional del derecho a la protección de datos como un derecho fundamental autónomo y distinto al derecho a la intimidad, ha sido el resultado de la confluencia de factores de distinta naturaleza (legislativa, judicial y política), tanto en el ámbito nacional como en el internacional, así como de diversas aportaciones doctrinales¹³⁸².

3.2. EL DESARROLLO DEL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS A NIVEL INTERNACIONAL.

El derecho a la protección de datos es un derecho relativamente joven. Por su propia naturaleza, encuentra sus antecedentes en la regulación del derecho a la intimidad, previsto por instrumentos normativos internacionales sobre derechos humanos como el art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el art. 8 del CEDH, o el art. 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. En este sentido, a pesar de no existir una

¹³⁸⁰ SERRANO PÉREZ, M. M., *El derecho fundamental a la protección de datos. Derecho español y comparado*, op. cit., pág.178.

¹³⁸¹ LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., "La construcción del derecho a la autodeterminación informativa y las garantías para su efectividad", en LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. y PIÑAR MAÑAS, J. L., *El derecho a la autodeterminación informativa*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009, pág. 39.

¹³⁸² LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., "La construcción del derecho a la autodeterminación informativa y las garantías para su efectividad", op. cit., pág. 43.

referencia expresa al derecho a la protección de datos o derecho a la autodeterminación informativa¹³⁸³, la doctrina ha desarrollado este a partir de la regulación del derecho a la intimidad, ya que la recopilación y/comunicación de los datos personales podría incidir en la esfera privada del afectado, al permitir el acceso de terceros a ciertos aspectos personales que pueden condicionar el libre desarrollo de la personalidad¹³⁸⁴.

Ahora bien, en el ámbito internacional, es a partir de la segunda mitad de los años sesenta del pasado siglo cuando empiezan a surgir las bases del derecho a la protección de datos. Así, en 1967 en el seno del Consejo de Europa se constituye una Comisión Consultiva cuyo mandato era el estudio de las tecnologías de la información y sus posibles consecuencias sobre los derechos de las personas, particularmente en lo concerniente al derecho a la intimidad, resultando en la Resolución 68/509/CE de la Asamblea del Consejo de Europa sobre los derechos humanos y los nuevos logros científicos y técnicos, la cual puede considerarse el origen de la regulación legislativa del derecho a la protección de datos¹³⁸⁵.

Por otra parte, a partir del debate existente en torno a las consecuencias y riesgos que implica una sociedad de la información para los ciudadanos, en particular en lo relativo al manejo de sus datos personales, van surgiendo los primeros intentos legislativos a nivel nacional para regular dicha situación, entre los cuales destaca el caso de Alemania, con la Ley del Land de Hesse de 1970 y con la Ley Federal de 1977. Por otra parte, en EE.UU. el Departamento de Salud, Educación y Bienestar propone un código de buenas prácticas en relación con la utilización de la información por parte del gobierno en 1973. Asimismo, en 1974 se aprueba la Ley sobre Privacidad (*Privacy Act*), que contiene los principios que conforman el derecho a la privacidad. En este mismo periodo se adopta en varios países una legislación sobre el tratamiento de datos. Es el caso de Francia con la Ley sobre Informática, Ficheros y

¹³⁸³ Podemos encontrar el origen del término “derecho a la autodeterminación informativa” en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán, que a partir del principio del libre desarrollo de la personalidad construye dicho derecho, en respuesta a las limitaciones del derecho a la intimidad para proteger a la persona frente a los avances tecnológicos. Así, el derecho a la autodeterminación informativa consiste en el derecho de las personas a poder decidir sobre sus datos personales. *Vid.* TRONCOSO REIGADA, A., *La protección de datos personales. En busca del equilibrio*, op. cit., págs. 53-54.

¹³⁸⁴ CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., pág. 85.

¹³⁸⁵ PIÑAR MAÑAS, J. L., “Protección de datos: Origen, situación actual y retos de futuro”, en LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. y PIÑAR MAÑAS, J. L., *El derecho a la autodeterminación informativa*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009, pág.85.

Libertades de 1978, de Austria con la Ley de Protección de Datos de ese mismo año, o de Luxemburgo con la Ley sobre utilización de datos en tratamientos informáticos de 1979¹³⁸⁶.

En el marco del Consejo de Europa surge el primer gran hito, con la firma del Convenio para la Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter personal, de 28 de enero de 1981 (conocido como Convenio 108)¹³⁸⁷. El mismo se ve precedido por las Resoluciones 73 (22) (del 26 de septiembre de 1973) y 74 (29) (del 20 de septiembre de 1974), mediante las cuales el Comité de Ministros del Consejo de Europa propone una serie de medidas tendentes a prevenir o eliminar los abusos o el uso incorrecto de la información en el sector privado y sobre la creación de bancos de datos en el sector público¹³⁸⁸. Por otra parte, la OCDE publica en 1980 sus Directrices sobre la protección de la privacidad y los flujos transfronterizos de datos personales¹³⁸⁹. Con esto se aprecian tempranamente los dos grandes objetivos que han caracterizado las labores en la materia por parte de los organismos internacionales: La creación de unos principios o estándares comunes, que permitan unos mínimos de protección de la privacidad, y la búsqueda de compromisos de colaboración a nivel bilateral o multilateral para luchar eficazmente contra las amenazas a la privacidad¹³⁹⁰.

En este sentido, como señala CASTILLO VÁZQUEZ, el Convenio 108 ha venido a constituirse como uno de los principales pilares jurídico-positivos de carácter internacional en lo relativo a la protección de datos personales, convirtiéndose en un modelo a seguir para la regulación interna de los Estados miembros¹³⁹¹. De este modo, el Convenio establece una serie de principios básicos que constituyen un mínimo de referencia que permite una relativa homogeneidad: a) el principio de lealtad, que prohíbe que la información se obtenga a través de procedimientos desleales o ilícitos; b) el principio de exactitud, por el que el responsable del base de datos deberá comprobar la exactitud de los datos registrados y mantenerlos al día;

¹³⁸⁶ PIÑAR MAÑAS, J. L., "Protección de datos: Origen, situación actual y retos de futuro", *op. cit.*, págs. 85-87.

¹³⁸⁷ El 1 de julio de 2004 entró en vigor el Protocolo Adicional al Convenio, relativo a las autoridades de control y a los flujos transfronterizos de datos (en España a partir del 1 de octubre de 2010). Su objetivo es reforzar el régimen previsto por el Convenio a través del establecimiento de autoridades de control y de determinados principios sobre el flujo de datos personales hacia países u organizaciones internacionales que no sean parte del Consejo de Europa.

¹³⁸⁸ CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, *op. cit.*, pág. 86.

¹³⁸⁹ Otros documentos desarrollados por la OCDE en la materia son las Directrices para la seguridad de los sistemas y redes de información, aprobadas por Recomendación del Consejo del 25 de julio de 2002, y una Recomendación sobre la cooperación transfronteriza en la aplicación de las legislaciones que protegen la privacidad, aprobada por el Consejo el 12 de junio de 2007.

¹³⁹⁰ PIÑAR MAÑAS, J. L., "Protección de datos: Origen, situación actual y retos de futuro", *op. cit.*, pág.176.

¹³⁹¹ CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, *op. cit.*, pág. 87.

c) el principio finalista, que exige que se haga del conocimiento de los afectados el fin por el que se crea una base de datos para que sea posible comprobar que los datos tienen relación con la finalidad perseguida (principio de pertinencia), que la información no se utilice para un fin distinto (principio de utilización no abusiva), y que no se conserven los datos durante un tiempo que exceda del necesario para conseguir la finalidad para la cual fueron registrados (principio del derecho al olvido); d) el principio de publicidad, que establece la adopción de un registro público de los ficheros nominativos autorizados; e) el principio de acceso individual, por el que cualquier persona tiene derecho a conocer si datos que le conciernen son objeto de tratamiento informatizado y, en su caso, obtener confirmación expresa de la existencia del fichero, su finalidad y su titular, así como la comunicación de dichos datos de una forma inteligible, pudiendo obtener su rectificación o cancelación en caso de que la información fuera errónea o inexacta o se hubiera obtenido ilegalmente; y, f) el principio de seguridad, que establece la adopción de medidas pertinentes para salvaguardar la información contra su destrucción o pérdida, así como contra cualquier acceso, modificación o difusión no autorizados.

Asimismo, el Convenio 108 prohíbe el tratamiento informático de datos sensibles, es decir, que revelen el origen racial, las opiniones políticas, las convicciones religiosas o de otro tipo, así como datos relativos a la salud o vida sexual y referentes a condenas penales, a menos que el Derecho interno establezca garantías apropiadas. Por otra parte, obliga a las partes contratantes a que establezcan recursos y sanciones para hacer efectivos los principios antes señalados, señala criterios para regular su flujo transfronterizo, y crea un Comité Consultivo encargado de la formulación de propuestas tendentes a la mejora y modificación del propio Convenio, así como la elaboración de informes sobre la materia.

Por otra parte, también se han elaborado trabajos en la materia en el marco de la ONU, destacando la Resolución 45/95 de la Asamblea General, de 14 de diciembre de 1990, que establece ciertas directrices para la regulación de los archivos de datos personales informatizados. Estas Directrices apuntan a una serie de principios o garantías mínimas que deben regir en la materia, en consonancia con el Convenio 108, como: el principio de legalidad y lealtad en la recogida de datos, el principio de exactitud, el principio de especificación de la finalidad, el principio de posibilidad de acceso a los datos por parte de la persona interesada, el principio de no discriminación, y el principio de seguridad en el

tratamiento de los datos. Asimismo, se establecen ciertas excepciones a dichos principios y se recomienda la adopción de un sistema de supervisión y de sanciones en caso de su incumplimiento¹³⁹².

Nuevamente en Europa, un segundo gran hito internacional es la Directiva 95/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (en adelante Directiva 95/46/CE), que pretende uniformar las diferencias existentes en las reglas de protección de sus Estados miembros, así como precisar y ampliar los principios contenidos en el Convenio 108 y, de esta forma, reducir los obstáculos para la libre circulación derivados de la presencia de países con un nivel de protección desigual¹³⁹³. Así, la adopción de la Directiva 95/46/CE persigue un doble objetivo. Por una parte, garantizar la protección del derecho a la intimidad, en particular en lo referente al tratamiento de sus datos personales; y, por otra parte, asegurar la libre circulación de dichos datos entre los Estados miembros de la UE, al igualar los niveles de protección¹³⁹⁴.

De este modo, la Directiva 95/46/CE establece una regulación sobre el derecho a la protección de datos e instruye medidas capaces de garantizar un mínimo nivel de protección. En este sentido, los Estados miembros deberán disponer de autoridades públicas de control encargadas de la vigilancia de la aplicación de la Directiva en su territorio. Asimismo, establece la creación a nivel comunitario de un grupo independiente con carácter consultivo en la materia, así como la elaboración de códigos de conducta destinados a contribuir a la correcta aplicación de las disposiciones nacionales de los Estados con respecto a la Directiva. Del mismo modo, contempla procedimientos para la prevención y solución de diferencias,

¹³⁹² PALOMAR OLMEDA, A., y PÉREZ GONZÁLEZ, C., “La protección de datos: su marco constitucional e internacional y el contexto del nuevo Reglamento”, en PALOMAR OLMEDA, A., y GONZÁLEZ-ESPEJO, P. (Dirs.), *Comentario al Reglamento de Desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (Aprobado por RD 1720/2007, de 21 de diciembre)*, Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008, pág.46.

¹³⁹³ Podemos encontrar como antecedente de esta Directiva la Resolución del Consejo de 20 de junio de 1994 (DOCE núm. C 181, de 2 de julio), relativa a la coordinación en materia de intercambio de datos entre Administraciones, en la cual se insta a los Estados miembros a adoptar disposiciones que permitan garantizar una coordinación eficaz entre los Estados, la Comisión y demás instituciones, recordando la necesidad de la existencia de disposiciones de protección de las personas físicas con relación al tratamiento de datos confidenciales. Por otra parte, la protección de este derecho se completa por la Directiva 2002/58/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de julio de 2002, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de las comunicaciones electrónicas (que sustituye a la Directiva 97/66/CE, relativa al tratamiento de los datos personales y protección de la intimidad en el sector de las telecomunicaciones), la Directiva 2000/31/CE, de comercio electrónico, y la Directiva 1999/93/CE, sobre firma electrónica.

¹³⁹⁴ BARCELÓ, R., y PÉREZ ASINARI, M. v., “Transferencia internacional de datos personales”, en MARTÍNEZ MARTÍNEZ, R. (Coord.), *Protección de Datos. Comentarios al Reglamento de Desarrollo de la LOPD*, Ed. Tirant Lo Blanc, Valencia, 2009, pág. 143.

con previsibles sanciones que establecerán los Estados en caso de incumplimiento. En lo que se refiere a la regulación del derecho a la protección de datos: a) establece un elenco de definiciones esenciales; b) señala las condiciones necesarias para la licitud del tratamiento de datos; c) asienta los principios de calidad de los datos y legitimación del tratamiento; d) desarrolla los derechos a la información del interesado, de acceso y de oposición; e) plantea la confidencialidad y seguridad del tratamiento; f) consigna la necesidad de recursos judiciales, la responsabilidad y las sanciones aplicables a quienes vulneren las disposiciones dictadas para la protección del derecho¹³⁹⁵.

Por su parte, coincidiendo con la mayoría de lo dispuesto por la Directiva 95/46/CE, el Reglamento 45/2001/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos, establece las normas relativas al tratamiento de datos personales efectuado por las instituciones y los organismos comunitarios. Asimismo, regula la creación de una autoridad de control independiente, el Supervisor Europeo de Protección de Datos, para asumir la vigilancia de dichos tratamientos¹³⁹⁶.

Finalmente, un tercer gran hito a nivel europeo se produjo con el asentamiento de la regulación del derecho a la protección de datos como un derecho independiente del de privacidad, que realiza la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, proclamada en la Cumbre de Niza de 7 de diciembre de 2000¹³⁹⁷. Así, en su art. 8 señala: “Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan”. Así, mediante su regulación expresa, queda consolidado sin lugar a dudas el carácter de derecho fundamental autónomo en el ámbito europeo¹³⁹⁸.

¹³⁹⁵ CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., págs. 99-100.

¹³⁹⁶ CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., págs. 109-110.

¹³⁹⁷ El art. 6.1 del TUE, tras la reforma llevada a cabo por el Tratado de Lisboa de 2007 (en vigor el 1 de diciembre de 2009), declara que la Carta forma parte del derecho que hay que aplicar con el mismo valor que los tratados, a cuyo efecto se adaptó en 2007.

¹³⁹⁸ PIÑAR MAÑAS, J. L., “Protección de datos: Origen, situación actual y retos de futuro”, op. cit., págs.93-94.

3.3. LA LEY ORGÁNICA 5/1999, DE 13 DE DICIEMBRE, DE PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL.

El desarrollo legislativo del derecho a la protección de datos en España se ha visto claramente influido por las tendencias a nivel internacional, en particular europeo. Así, en principio, el Convenio 108 del Consejo de Europa impulsa y orienta el contenido de la Ley Orgánica 5/1992, de regulación del tratamiento automatizado de datos de carácter personal (en adelante, LORTAD). Esta Ley fue objeto de desarrollo reglamentario mediante los Reales Decretos 428/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia de Protección de Datos¹³⁹⁹; 1332/1994, de 20 de junio, de desarrollo parcial de la LORTAD; 994/1999, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de medidas de seguridad; y, 195/2000, de 11 de febrero, por el que se establece el plazo para implantar las medidas de seguridad de los ficheros automatizados previstos por el Reglamento aprobado por RD 994/1999¹⁴⁰⁰.

Posteriormente, en virtud de la necesaria transposición de la Directiva 95/46/CE al ámbito español, la LORTAD es derogada por la Ley Orgánica 5/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (en lo subsecuente LOPD)¹⁴⁰¹. La LOPD pretende llevar a cabo una regulación completa de la materia, otorgando al particular el control de sus datos, para lo cual impone a terceros una serie de deberes en el tratamiento de los mismos¹⁴⁰². Para ello, lleva a cabo una cuidadosa revisión terminológica, y establece un régimen jurídico común para el tratamiento y utilización de todos los datos de carácter personal¹⁴⁰³, registrados en un soporte físico que permita su tratamiento¹⁴⁰⁴, tanto por el sector público como por el

¹³⁹⁹ Modificado por el RD 1665/2008, de 17 de diciembre, en relación con ciertas facultades de gestión del Director de la Agencia de Protección de Datos.

¹⁴⁰⁰ Todos estos (excepto el RD 428/1993), fueron derogados por el Real Decreto 1720/2007, del 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de carácter Personal.

¹⁴⁰¹ Una de las diferencias más importantes de la LOPD respecto a la LORTAD consiste en la ampliación de su ámbito de aplicación, ya que incluye datos personales contenidos tanto en ficheros automatizados como manuales.

¹⁴⁰² CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., pág. 213.

¹⁴⁰³ El art. 3.a LOPD define el término dato personal como cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables. Al respecto, CASTILLO VÁZQUEZ señala que los datos personales constituyen el conjunto de referencias por el cual un individuo se define, de modo que la conjunción de todos sus datos personales configura su identidad, con las distintas expresiones de su personalidad. CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., pág. 239.

¹⁴⁰⁴ El derecho a la protección de datos extiende su tutela a cualquier dato de carácter personal, automatizado o no, sin importar la forma de almacenamiento. De este modo, se encuentran contemplados tanto los datos almacenados en sistemas electrónicos o informáticos como aquellos recogidos en papel, microfichas o cualquier otro medio. CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., pág. 213.

privado. Este régimen comprende una serie de principios generales que regulan la recogida de los datos, así como los derechos de los particulares en relación con los mismos. Asimismo regula la transferencia internacional de datos y establece un régimen sancionador para asegurar su cumplimiento¹⁴⁰⁵.

Por otra parte, la LOPD fue objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1720/2007, del 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de carácter Personal (en adelante, RDLOPD). Este tiene particular interés porque al especificar las disposiciones de la LOPD “(...) lo hace mediante preceptos dotados de una gran densidad normativa, en buena medida expresivos de la experiencia generada previamente y de la tarea realizada por la AEPD”¹⁴⁰⁶.

3.3.1. Principios aplicables a la protección de datos.

El derecho a la protección de datos personales viene delimitado por dos aspectos. Por un lado, por el significado del término dato y, por otro lado, por su carácter personal. En este sentido, el legislador ha adoptado un concepto extraordinariamente amplio de dato, abarcando cualquier tipo de información, condicionándolo únicamente a que esté vinculada a una persona física. De este modo el legislador limita la aplicación de la LOPD a datos relativos a personas físicas, excluyendo a las personas jurídicas¹⁴⁰⁷.

En este contexto, la LOPD establece los principios aplicables a la protección de datos, esto es, una serie de límites y pautas de comportamiento que serían de aplicación tanto en el momento de obtención de los datos personales, como en cualquier otra fase del tratamiento, incluyendo su cesión¹⁴⁰⁸. Dichos principios se pueden agrupar en dos categorías: a) principios

¹⁴⁰⁵ PALOMAR OLMEDA, A. y PÉREZ GONZÁLEZ, C., “La protección de datos: su marco constitucional e internacional y el contexto del nuevo Reglamento”, *op. cit.*, pág.60.

¹⁴⁰⁶ LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. , “La construcción del derecho a la autodeterminación informativa y las garantías para su efectividad”, *op. cit.*, págs.324-325.

¹⁴⁰⁷ CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, *op. cit.*, págs. 329-333.

¹⁴⁰⁸ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004, pág. 73.

relativos a la calidad de los datos y su tratamiento; y, b) principios relativos a la seguridad¹⁴⁰⁹.

a) Principios relativos a la calidad de los datos y su tratamiento.

El artículo 4 de la LOPD regula la calidad de los datos, en el sentido de que se deberán respetar determinados principios básicos en cuanto a su recogida, tratamiento, uso y almacenamiento para garantizar la veracidad de la información, así como la congruencia y racionalidad de su utilización¹⁴¹⁰:

- Principio de pertinencia.

Los datos solicitados o registrados deben estar estrictamente relacionados con la finalidad legítima encomendada a un organismo público o empresa privada¹⁴¹¹.

- Principio de finalidad¹⁴¹².

Consiste en que la recogida o tratamiento de los datos personales debe responder a “(...) finalidades determinadas, explícitas y legítimas”. Asimismo, estos datos no podrán utilizarse “(...) para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos” (art. 4, apartados 1 y 2 LOPD).

En este punto, es importante destacar la diferencia existente entre la regulación de la LORTAD y de la LOPD. Mientras que el art. 4.2 de la LORTAD prohibía el uso de datos personales para finalidades *distintas* de aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos, la LOPD establece que los datos no podrán ser utilizados para finalidades *incompatibles*. Para LÓPEZ MARTÍNEZ este cambio se debe a una incorrecta transposición de la Directiva 95/46/CE, que en su artículo 6.1, b) no habla de fines incompatibles, sino de que los datos no serán tratados de *manera incompatible*. Ahora bien, de la redacción contenida en la LOPD podría desprenderse que al hablar de fines incompatibles de aquellos para los que se recogieron los datos, es posible que se recoja un dato para cumplir determinado fin y después sea utilizado para otro, siempre que el segundo no sea incompatible con el primero. Esto,

¹⁴⁰⁹ TÉLLEZ AGUILERA, A., *Nuevas tecnologías. Intimidad y protección de datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999*, Ed. Edisofer, Madrid, 2001, pág. 127 y ss.

¹⁴¹⁰ Vid. GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, op. cit., pág. 77 y ss.

¹⁴¹¹ Art. 4.1 de la LOPD: “Los datos de carácter personal solo se podrán recoger para su tratamiento, así como someterlos a dicho tratamiento, cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido”.

¹⁴¹² Este principio se encuentra recogido por el art. 6.1.a de la Directiva 95/46/CE, y los arts. 8 y 9 del RDLOPD.

además, podría chocar con los principios de pertinencia, conservación y caducidad de los datos, ya que si un dato puede ser utilizado para un tratamiento con una finalidad no incompatible, entonces esta información podría permanecer indefinidamente en un fichero, puesto que existe la posibilidad de que aparezca una finalidad no incompatible¹⁴¹³. Esta posibilidad, no obstante, se ve limitada por el art. 4 LOPD, el cual señala expresamente que solo serán compatibles los tratamientos posteriores con fines históricos, estadísticos o científicos¹⁴¹⁴. Asimismo, es importante relacionar este principio con el apartado 5 del art. 4 de la LOPD, que establece que procede la cancelación de los datos una vez que hayan dejado de ser necesarios o pertinentes para la finalidad para la que fueron recogidos y no serán conservados durante un período superior al necesario para cumplir dichos fines.

- Principio de veracidad y exactitud.

La LOPD contempla dos requisitos para cumplir con el principio de veracidad. En primer lugar, que los datos personales estén actualizados y no respondan a una situación que haya dejado de existir después de la recogida de los datos; y, en segundo lugar, que sean veraces¹⁴¹⁵.

- Principio de lealtad.

El art. 4.7 de la LOPD prohíbe que se utilicen medios fraudulentos, desleales o ilícitos en la recogida de datos, por lo que deben recogerse sin falsedades o engaños por parte de quien los solicita.

b) Principios relativo a la seguridad de los datos¹⁴¹⁶.

Conforme a lo dispuesto por el art. 9 de la LOPD, se deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que los datos personales no sean objeto de alteración, pérdida, tratamientos o accesos no autorizados, por lo que los ficheros automatizados deberán reunir ciertas condiciones, a determinar por vía reglamentaria. Las medidas de seguridad de los datos se orientarán en tres direcciones. En primer lugar, a garantizar que los legítimos destinatarios puedan acceder o recibir los datos a tiempo; en segundo lugar, a que la información no sufra

¹⁴¹³ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2000, págs. 245-246.

¹⁴¹⁴ De conformidad con lo dispuesto por el considerando 29 de la Directiva 95/46/CE, los fines no se considerarán incompatibles cuando se establezcan garantías adecuadas para asegurarse de que los datos no sean utilizados para tomar medidas o decisiones contra cualquier persona.

¹⁴¹⁵ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, op. cit., págs. 80-81.

¹⁴¹⁶ La seguridad de los datos está regulada por los arts. 16 y 17 de la Directiva 95/46/CE, y los arts. 79 y ss. RLOPD.

pérdidas o alteraciones; y, en último lugar, a que solo las personas autorizadas tengan conocimiento de los datos registrados y, por consiguiente, a que el responsable del fichero y las personas que intervengan en el tratamiento de los datos guarden secreto profesional sobre los mismos (art. 10 LOPD).

3.3.2. Derechos de las personas (*Habeas data*).

En los Títulos II y III de la LOPD encontramos una serie de derechos subjetivos que forman el *habeas data*, esto es, “(...) el núcleo esencial del elemento positivo del derecho a la autodeterminación”¹⁴¹⁷: a) derecho de información; b) consentimiento del interesado; c) derecho de oposición; d) derecho de impugnación de actos o decisiones con efectos jurídicos basadas en un tratamiento de datos; e) derechos de acceso, rectificación y cancelación; g) derecho al olvido; h) tutela de los derechos del afectado y derecho de indemnización.

Así, mediante los derechos de los interesados por una parte, y los deberes jurídicos de los responsables del fichero y de las personas que intervengan en el tratamiento de los datos por otra, la LOPD establece los instrumentos necesarios para hacer efectiva la protección de datos y así garantizar el poder de control de los afectados sobre los mismos.

a) Derecho de información¹⁴¹⁸.

Dentro del haz de facultades que otorga el derecho a la protección de datos, el derecho a la información es primordial, puesto que el “(...) poder de disposición sobre los propios datos personales nada vale si el afectado desconoce qué datos son los que se poseen por terceros, quiénes los poseen y con qué fin” (STC 292/2000, F. J. Octavo). Este derecho se articula en la LOPD de dos formas. Primero, el afectado tiene derecho a ser informado en el momento de recogida de sus datos; y, segundo, cuenta con la facultad de conocer la existencia de ficheros de datos de carácter personal, su finalidad y la identidad del responsable, acudiendo para ello al Registro General de Protección de Datos.

¹⁴¹⁷ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, op. cit., pág. 84. Por su parte, para CASTILLO VÁZQUEZ el término *habeas data* no se refiere al derecho a la protección de datos y su conjunto de facultades de control, sino que se utiliza para identificar el bloque de datos sobre los que se proyecta la protección. Vid. CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., pág. 42.

¹⁴¹⁸ El derecho a ser informado se encuentra regulado por los arts. 10-11 de la Directiva 95/46/CE, y los arts. 18-19 RLOPD.

De este modo, en lo que respecta a la recogida de datos, el art. 5 LOPD establece la obligación de informar, de modo expreso, preciso e inequívoco, a las personas a las que se solicite información sobre los siguientes aspectos: la existencia de un fichero o tratamiento de datos personales; la finalidad de la recogida y los destinatarios de la información; el carácter obligatorio o facultativo de las respuestas; las consecuencias de la obtención de los datos o de la negativa a facilitarlos; la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición; y, la identidad y dirección del responsable del tratamiento o de su representante. Por otra parte, siguiendo las pautas del art. 11 de la Directiva 95/46/CE, se establece que en el caso de que la información no haya sido recabada directamente de los interesados, el responsable del fichero o su representante deberá informarles sobre los anteriores aspectos dentro de los tres meses siguientes al momento del registro de los datos.

Sin embargo, existen excepciones en lo que respecta a esta obligación de informar, así: cuando lo prevea expresamente una ley; cuando el tratamiento tenga fines históricos, estadísticos o científicos; cuando la información al interesado resulte imposible o exija esfuerzos desproporcionados¹⁴¹⁹; o cuando los datos procedan de fuente accesibles al público y se destinen a actividades de publicidad o prospección comercial¹⁴²⁰. En cuanto a las excepciones al deber de información en la recogida de datos cabe mencionar el cambio supuesto por la STC 292/2000, que vino a declarar inconstitucional lo que dictaba el art. 24.1 de la LOPD: “Lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 5 no será aplicable a la recogida de datos cuando la información al afectado impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones Públicas o cuando afecte a la Defensa, a la Seguridad pública o a la persecución de infracciones penales o administrativas” (el subrayado es nuestro, y viene a resaltar las partes declaradas inconstitucionales del artículo). Las razones del TC fueron que el precepto vulneraba claramente la seguridad jurídica de los ciudadanos, así como el principio de legalidad, en virtud de que dejaba en manos de la administración pública la determinación de los límites a

¹⁴¹⁹ Esta decisión le corresponde a la Agencia Española de Protección de Datos o del organismo autonómico correspondiente, que deberán considerar el número de afectados, la antigüedad de los datos y las posibles medidas compensatorias.

¹⁴²⁰ El art. 3, j) de la LOPD define como fuentes accesibles al público “(...) aquellos ficheros cuya consulta puede ser realizada por cualquier persona, no impedida por una norma limitativa, o sin más exigencia que, en su caso, el abono de una contraprestación. Tienen la consideración de fuentes de acceso público, exclusivamente, el censo promocional, los repertorios telefónicos en los términos previstos por su normativa específica y las listas de personas pertenecientes a grupos de profesionales que contengan únicamente los datos de nombre, título, profesión, actividad, grado académico, dirección e indicación de su pertenencia al grupo. Asimismo, tiene el carácter de fuentes de acceso público, los Diarios y Boletines oficiales y los medios de comunicación”.

un derecho fundamental. Asimismo, mediante el empleo de conceptos jurídicos indeterminados permitía la exención del deber de información en la realización de prácticamente cualquier actividad administrativa. Del mismo modo, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional la referencia a la persecución de infracciones administrativas.

b) Consentimiento del interesado¹⁴²¹.

El art. 6 LOPD establece como regla general el requerimiento del consentimiento inequívoco del afectado en la recogida y tratamiento de sus datos de carácter personal¹⁴²². En caso de tratarse de los datos especialmente protegidos¹⁴²³, se requiere el consentimiento expreso, y en algunos casos por escrito, para su obtención y tratamiento. Sin embargo, se puede autorizar mediante ley la obtención, tratamiento y cesión de datos, sin consentimiento del afectado, cuando existan razones de interés general.

Por otra parte, este precepto establece los casos de excepción: cuando una ley lo autorice; cuando los datos se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias; cuando se refieran a las partes de un contrato o precontrato en una relación laboral, comercial o administrativa y sean necesarios para su mantenimiento o cumplimiento; cuando el tratamiento de los datos tenga por finalidad proteger un interés vital¹⁴²⁴; y cuando los datos figuren en fuentes accesibles al público y su tratamiento sea necesario para la satisfacción de un interés legítimo perseguido por el responsable del fichero o por un tercero al que se le comuniquen, siempre que no se vulneren los derechos y libertades del interesado. Sin embargo, en estos casos se le reconoce al afectado el derecho de oposición, siempre que no exista disposición legal en contrario y el afectado exponga motivos fundados y legítimos que lo justifiquen. Asimismo, el

¹⁴²¹ Art. 7 de la Directiva 95/46/CE, y arts. 12-17 RDLDP.

¹⁴²² En virtud de lo dispuesto por la Directiva 95/46/CE, la LOPD adopta una definición de consentimiento en su art. 3, h) que lo define como "(...) toda manifestación de voluntad, libre, inequívoca, específica e informada, mediante la que el interesado consienta el tratamiento de datos personales que le concierne". Para el desarrollo del concepto de consentimiento y las excepciones contenidas en el art. 7 de la LOPD, *vid.* MESSIA DE LA CERDA BALLESTEROS, J. A., *La cesión o comunicación de datos de carácter personal*, Estudios de Protección de Datos, Thomson Civitas-Agencia de Protección de Datos de la Comunidad de Madrid, Madrid 2003, pág. 96 y ss.

¹⁴²³ Los datos especialmente protegidos se encuentran regulados por el art. 7 de la LOPD y son aquellos de carácter personal que revelen la ideología, afiliación sindical, religión y creencias, origen racial o étnico, salud, vida sexual, así como los relativos a la comisión de infracciones penales o administrativas.

¹⁴²⁴ Este caso se refiere al art. 7.6 de la LOPD que señala que datos especialmente protegidos podrán ser objeto de tratamiento por parte de un profesional sanitario sujeto al secreto profesional o persona sujeta al equivalente de este, cuando sea necesario para la prevención o para el diagnóstico médicos, la prestación de asistencia sanitaria o tratamientos médicos o la gestión de servicios sanitarios.

consentimiento podrá ser revocado cuando existan causas justificadas, pero no tendrá efectos retroactivos. En el caso de tratarse de datos sensibles, la revocación deberá presentarse por escrito.

Por otra parte, el art. 11 de la LOPD regula la comunicación de datos a terceros, la cual deberá reunir dos requisitos: contar con el consentimiento previo del interesado y que la cesión sea necesaria para perseguir fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario. Por ello, el consentimiento se considerará nulo cuando al titular de los datos no le sea posible conocer la finalidad de la cesión o cuando se trate de un cesionario indeterminado o indeterminable¹⁴²⁵.

Tal y como sucede en la recogida y tratamiento de datos, la LOPD prevé numerosas excepciones al requerimiento del consentimiento previo en la cesión de datos a terceros: cuando la cesión se encuentre autorizada por ley; cuando se trate de datos recogidos de fuentes accesibles al público; cuando el tratamiento responda a la libre y legítima aceptación de una relación jurídica cuyo desarrollo, cumplimiento y control implique necesariamente la conexión de dicho tratamiento con ficheros de terceros; cuando los destinatarios sean el Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal, Jueces o Tribunales, el Tribunal de Cuentas o las instituciones autonómicas con funciones análogas al Defensor del Pueblo o al Tribunal de Cuentas; cuando la comunicación se produzca entre Administraciones públicas y tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos o se comuniquen datos personales que una administración pública obtenga o elabore con destino a otra; cuando la comunicación de datos relativos a la salud sea necesaria para hacer frente a alguna urgencia o para realizar estudios epidemiológicos en la normativa sanitaria estatal o autonómica.

Por otra parte, el art. 12 de la LOPD no considera como cesión el acceso de un tercero a los datos cuando sea necesario para la prestación de un servicio al responsable del tratamiento (*outsourcing*)¹⁴²⁶. El tratamiento efectuado por parte de terceros deberá acordarse mediante contrato escrito, en el cual el encargado del tratamiento se comprometerá a no utilizar los

¹⁴²⁵ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, op. cit., pág. 94.

¹⁴²⁶ TÉLLEZ AGUILERA lo define como aquel contrato por el que una empresa responsable del tratamiento encarga a una tercera empresa su mantenimiento y la conservación de los datos, constituyendo así un contrato de arrendamiento de servicios, por el que una de las partes se compromete a realizar una actividad (por ejemplo, la gestión económica de las bases de datos) a cambio de un precio. TÉLLEZ AGUILERA, *Nuevas tecnologías. Intimidad y protección de datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999*, op. cit., pág. 189.

datos con un fin distinto al acordado en el contrato, comunicarlos a otras personas, o conservarlos una vez cumplida la prestación. Asimismo, en el contrato se estipulará lo referente a las medidas de seguridad que el encargado del tratamiento estará obligado a implementar. Una vez llevado a cabo el tratamiento, los datos y cualquier tipo de soporte o documento en el que consten estos deberán ser destruidos o devueltos al responsable.

c) Derecho de oposición¹⁴²⁷.

Este derecho consiste en el derecho del afectado a oponerse al tratamiento de sus datos cuando tenga motivos fundados y legítimos relativos a una situación personal concreta, en caso de que no se haya requerido su consentimiento, y no exista una disposición legal en contrario. En este supuesto, el responsable del fichero excluirá de tratamiento los datos relativos al afectado.

Al respecto, coincidimos con CASTILLO VÁZQUEZ en que este derecho, junto con el consentimiento del afectado, forma el núcleo principal del derecho a la protección de datos. Sin embargo, estos no podrán hacerse efectivos sin que se respete el derecho del afectado a ser informado sobre los aspectos relativos al tratamiento de información que le concierna¹⁴²⁸.

d) Derecho de impugnación¹⁴²⁹.

El artículo 13 de la LOPD establece un nuevo derecho de las personas, a no verse sometidas a una decisión con efectos jurídicos que les afecte de modo significativo, basada exclusivamente en una valoración de su personalidad o perfil informático obtenido por medio de un tratamiento de sus datos personales. Este derecho se complementa con la facultad del afectado, ya conferida anteriormente por la LORTAD, de impugnar dichos actos administrativos o decisiones privadas. A estos efectos, el apartado 3 de este precepto obliga al responsable del fichero a proporcionar información al afectado sobre los criterios de valoración y el programa utilizado en el tratamiento.

¹⁴²⁷ Art. 14 de la Directiva 95/46/CE, y arts. 34-35 RDLOPD.

¹⁴²⁸ CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, op. cit., pág. 348.

¹⁴²⁹ Art. 15 de la Directiva 95/46/CE, y art. 36 RDLOPD.

e) Derechos de acceso, rectificación y cancelación¹⁴³⁰.

Estos derechos subjetivos con carácter personalísimo tendrán que ser ejercidos directamente por el afectado ante el responsable del fichero, salvo que se encuentre en situación de incapacidad o minoría de edad, en cuyo caso actuará por medio de su representante legal, o que el afectado elija ejercitarlos a través de un representante (art. 23 del RDLOPD). Cada uno de estos derechos goza de un carácter independiente, con lo cual su ejercicio no puede ser condicionado por el ejercicio previo de cualquier otro¹⁴³¹. No obstante, el RDLOPD contempla un único procedimiento para el ejercicio de cualquiera de ellos, siendo el único requisito para que el afectado pueda ejercerlos la comunicación al responsable del fichero¹⁴³². En el caso de que se deniegue al afectado, total o parcialmente, el ejercicio de estos derechos podrá ponerlo en conocimiento del Director de la Agencia Española de Protección de Datos (o del organismo autonómico competente), quien deberá asegurarse de la procedencia o improcedencia de la denegación¹⁴³³.

Al respecto, el art. 24.2 de la LOPD preveía una excepción a estos derechos, relativa a razones de interés público o a intereses de terceros más dignos de protección, la cual fue declarada inconstitucional por la STC 292/2000 en virtud del incumplimiento formal de lo dispuesto por el artículo 53.1 CE, ya que el legislador deja en manos de la administración pública “(...) sin el previo establecimiento de unos criterios mínimamente razonables para su aplicación, una capacidad altamente discrecional para determinar los supuestos en que puede excepcionarse el ejercicio de los derechos de protección de datos personales”¹⁴³⁴.

En lo que se refiere al derecho de acceso, el art. 15 de la LOPD establece el derecho de las personas a solicitar y obtener gratuitamente información sobre la existencia o no de un tratamiento de sus datos personales, la finalidad del tratamiento, el origen y categoría de estos, así como las comunicaciones que hayan sido realizadas o previstas y sus destinatarios. Este derecho no podrá ejercitarse a intervalos inferiores a doce meses, salvo que se acredite un interés legítimo que lo justifique, por ejemplo, que el interesado demuestre que existen

¹⁴³⁰ Art. 12 de la Directiva 95/46/CE, y arts. 23-33 RDLOPD.

¹⁴³¹ CARDONA RUBERT, M. B., “Derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición en el nuevo reglamento de desarrollo de la LOPD”, en MARTÍNEZ MARTÍNEZ, R. (Coord.), *Protección de Datos. Comentarios al Reglamento de Desarrollo de la LOPD*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 201.

¹⁴³² Art. 25 RDLOPD. Para consultar un análisis más detallado sobre la regulación que realiza el citado Reglamento sobre el ejercicio de estos derechos *vid.* CARDONA RUBERT, M. B., “Derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición en el nuevo reglamento de desarrollo de la LOPD”, *op. cit.*, pág. 205 y ss.

¹⁴³³ Art. 23.3 de la LOPD.

¹⁴³⁴ FERNÁNDEZ SALMERÓN, M., *La protección de los datos personales en las Administraciones Públicas*, Estudios de Protección de Datos, Ed. Civitas, Madrid, 2003, pág. 341.

indicios de que hay un mayor número de datos sometidos a tratamiento de los que le fueron informados en el acceso ejercido.

Por lo demás, el afectado goza de gran libertad a la hora de determinar el alcance de su derecho de acceso. Esto es, podrá elegir obtener acceso a datos concretos, datos incluidos en ficheros determinados, o a la totalidad de sus datos sometidos a tratamiento. Únicamente en supuestos excepcionales, en razón de su especial complejidad, el responsable del fichero podrá solicitar al afectado que especifique los ficheros sobre los cuales quiere ejercitar su derecho de acceso, para lo cual deberá facilitarle una relación de todos ellos¹⁴³⁵.

El derecho de acceso se ejercerá mediante una comunicación dirigida al responsable del fichero, quien deberá resolver sobre la petición de acceso en un plazo máximo de un mes, contado a partir de la recepción de la solicitud. Transcurrido dicho plazo, si el interesado no ha obtenido una respuesta expresa a su solicitud, el interesado podrá interponer la reclamación prevista en el art. 18 de la LOPD ante la Agencia Española de Protección de Datos (en lo subsecuente AEPD). Si el acceso es denegado, el responsable del fichero deberá informar al afectado sobre su derecho a recabar la tutela de la AEPD o del organismo autonómico equivalente. Por otra parte, si la resolución fuera estimatoria, el acceso se hará efectivo en un plazo de diez días siguientes a su notificación¹⁴³⁶.

Por su parte, los derechos de rectificación y cancelación se encuentran regulados de forma conjunta por el art. 16 de la LOPD, y facultan al interesado para que obtenga la corrección de sus datos o, en su caso, la eliminación cuando sean erróneos o inexactos, no adecuados, se hayan obtenido de manera desleal o engañosa, sin el consentimiento del afectado (cuando este sea imprescindible), o se haya vulnerado alguna disposición legal en su recogida o tratamiento. Este derecho obedece al principio de calidad de los datos que exige que estos cumplan ciertos requisitos, como que sean adecuados y pertinentes respecto al fin para el cual se van a utilizar, y que sean exactos y actualizados¹⁴³⁷. De este modo, el responsable del fichero se encuentra obligado a hacer efectivo el derecho de rectificación o cancelación del interesado en un plazo de diez días contados a partir de la recepción de la solicitud.

¹⁴³⁵ CARDONA RUBERT, M. B., "Derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición en el nuevo reglamento de desarrollo de la LOPD", *op. cit.*, pág. 208.

¹⁴³⁶ Arts. 29-30 RDLOPD.

¹⁴³⁷ CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, *op. cit.*, pág. 346.

Asimismo, en caso de cesión a terceros, deberá notificar a los cesionarios, quienes a su vez deberán proceder a la rectificación o cancelación correspondiente.

Por lo que respecta al alcance de la cancelación de los datos, el art. 16.3 de la LOPD establece que la cancelación dará lugar al bloqueo de los datos, conservándose los datos únicamente a disposición de las Administraciones públicas, Jueces y Tribunales, para la atención de las posibles responsabilidades nacidas del tratamiento.

En este sentido, mientras que el derecho de información y el requerimiento del consentimiento del afectado constituyen medios de control *a priori* del ciudadano sobre sus datos de carácter personal, es decir, antes de que pasen a formar parte de un fichero, los derechos de acceso, rectificación y cancelación son instrumentos de control *a posteriori*, ya que confieren a su titular el control sobre los datos recabados y registrados por entidades públicas y privadas¹⁴³⁸.

f) Derecho al olvido.

El artículo 4.5 de la LOPD establece la cancelación de aquellos datos personales que ya no sean necesarios para la realización de la finalidad que motivó su recogida y tratamiento, lo que supone que no se pueda conservar la información por un periodo de tiempo superior al necesario para cumplir dichas finalidades. Esto responde a la necesidad de contrarrestar la posibilidad de que se recupere cualquier tipo de información, aun después de haber transcurrido un tiempo considerable, ya que esto puede significar la desaparición de la garantía que la fragilidad de la memoria humana suponía para la intimidad de las personas¹⁴³⁹.

g) Tutela de los derechos del afectado y derecho de indemnización.

Finalmente, el art. 18 de la LOPD establece la facultad de los afectados de reclamar ante la AEPD en caso de encontrarse ante situaciones contrarias a lo dispuesto en la ley. Asimismo, el apartado 2 del citado precepto señala que en el supuesto de que se deniegue al interesado su derecho de oposición, acceso, rectificación o cancelación, este podrá acudir a la AEPD para que resuelva sobre la procedencia de la denegación y, en su caso, inicie el procedimiento

¹⁴³⁸ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos dundamentales*, op. cit., pág. 130.

¹⁴³⁹ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos dundamentales*, op. cit., pág. 134.

sancionador previsto por la ley. Una vez sustanciado el procedimiento de reclamación ante la AEPD, esta cuenta con un plazo máximo de seis meses para dictar resolución expresa, en contra de la cual procederá recurso contencioso-administrativo¹⁴⁴⁰.

Por otra parte, el art. 19 de la LOPD establece el derecho de los interesados a ser indemnizados cuando sufran daño o lesión en sus bienes o derechos como consecuencia del incumplimiento de las disposiciones de la LOPD por parte del responsable o encargado del tratamiento. En caso de tratarse de ficheros públicos, la responsabilidad se exigirá de conformidad con lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Cuando se trate de ficheros de titularidad privada, la acción se ejercitará ante los órganos de la jurisdicción ordinaria.

3.3.3. La Agencia Española de Protección de Datos¹⁴⁴¹.

La AEPD es un órgano administrativo relativamente joven, cuyas funciones y estructura se regulan en el Título VI de la LOPD, configurándola como un “(...) ente de Derecho público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, que actúa con plena independencia de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus funciones”, y que se relaciona con el gobierno a través del Ministerio de Justicia¹⁴⁴². De este modo, la AEPD se crea como un órgano administrativo sin vínculos jerárquicos en el ejercicio de sus funciones, y cuyo nombramiento y control se establecen en el marco de un órgano con representación parlamentaria y de los sectores más afectados. El rasgo más destacado es que se trata de un órgano o autoridad independiente de control, de conformidad con el principio de control independiente presente en todos los instrumentos internacionales en la materia, y más específicamente en la Directiva 95/46/CE que así lo exige¹⁴⁴³. Dicha autonomía se traduce en una independencia funcional, la cual supone el ejercicio autónomo de sus competencias sin

¹⁴⁴⁰ Art. 115 y ss. RDLOPD.

¹⁴⁴¹ La LOPD se refiere a la Agencia de Protección de Datos. El artículo 79 de la Ley 62/2003, de 30 de noviembre, cambia su denominación por Agencia Española de Protección de Datos.

¹⁴⁴² Arts. 35 de la LOPD y 1.2 del Estatuto de la AEPD, aprobado por Real Decreto 4/1993, de 26 de marzo.

¹⁴⁴³ Protocolo Adicional al Convenio 108 del CE, relativos al as autoridades de supervisión y a las transferencias internacionales de datos de 8 de noviembre de 2001; arts. 1.3 y 1.4. de la Directiva 95/46; Resolución 45/95 de la ONU, de 14 de diciembre de 1990, de Directrices para la regulación de los archivos de datos personales informatizados.

que la administración pueda alterar dichas decisiones¹⁴⁴⁴. Igualmente, no puede recibir instrucciones en el ejercicio de su función, ni estar sometida a ningún vínculo jerárquico en el ejercicio de la misma.

En cuanto a sus funciones, la AEPD tiene como fin general velar por el cumplimiento de la legislación sobre protección de datos y controlar su aplicación, en particular en lo que se refiere a los derechos de información, acceso, rectificación, oposición y cancelación. Esto es, vigila por el respeto del sistema de protección de datos en su conjunto¹⁴⁴⁵. Dentro de sus principales tareas se encuentran: dictar las instrucciones necesarias para adecuar los tratamientos a los principios de la LOPD; requerir a los responsables y a los encargados de los tratamientos, previa audiencia de estos, para que adopten las medidas necesarias para la adecuación del tratamiento de datos a las disposiciones de la LOPD y, en su caso, ordenar la cesación de los tratamientos y la cancelación de los ficheros cuando no se ajusten a sus disposiciones; y, ejercer la potestad sancionadora en los términos previstos por el Título VII de la LOPD, entre otras.

3.4. EFECTOS DE LA LOPD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y EN EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN.

Por lo que respecta a los efectos de la LOPD dentro del ámbito tributario, entendemos que cuando se refiere a los ficheros de la Hacienda Pública, ya sea automatizados o manuales, este término comprende tanto a aquellos bajo la responsabilidad de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), como a los de las Administraciones Tributarias Autonómicas y Locales¹⁴⁴⁶. Así, en principio, por tratarse de ficheros de naturaleza pública¹⁴⁴⁷, su creación, modificación y supresión se llevará a cabo mediante una

¹⁴⁴⁴ PALOMAR OLMEDA, A. y PÉREZ GONZÁLEZ, C., “La protección de datos: su marco constitucional e internacional y el contexto del nuevo Reglamento”, *op. cit.*, pág.60.

¹⁴⁴⁵ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, *op. cit.*, pág. 184.

¹⁴⁴⁶ GARCÍA IZQUIERDO, S., “La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y los ficheros tributarios”, *Gaceta Fiscal*, número 207, marzo 2002, pág. 134.

¹⁴⁴⁷ El Capítulo I del Título IV de la LOPD regula los ficheros de titularidad pública, sin embargo, no define expresamente la naturaleza pública de los ficheros, tan solo señala que tendrán tal carácter aquellos cuya titularidad corresponda a las Administraciones Públicas. La trascendencia de determinar la titularidad, ya sea privada o pública, de un fichero responde a la determinación del régimen jurídico aplicable en los supuestos de prestación del consentimiento para el tratamiento de los datos personales, a la publicación de la disposición general de creación, modificación o supresión del fichero y su notificación e inscripción en el Registro General de Protección de Datos, a las cesiones o comunicaciones de datos personales, así como al régimen de responsabilidad civil o administrativa derivada de los daños que se causen como consecuencia del tratamiento de datos.

disposición general publicada en el Boletín Oficial del Estado o Diario Oficial correspondiente¹⁴⁴⁸.

Lógicamente, los ficheros deberán cumplir con los requisitos relativos a la calidad de los datos, así como garantizar su seguridad¹⁴⁴⁹. Esto supone que la Administración tributaria debe establecer mecanismos de control para que se garantice la veracidad de los datos que obren en su poder, y que permitan la corrección o eliminación de los datos inexactos o incompletos¹⁴⁵⁰. Al respecto, el art. 95 de la LGT ha consagrado con carácter general el principio de afectación de los datos tributarios a la aplicación de los tributos o recursos, así como para la imposición de sanciones¹⁴⁵¹. Asimismo, el citado precepto establece el carácter reservado de la información y señala que se adoptarán “(...) las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado”, así como el deber de sigilo de las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de estos datos, cuya infracción se considera siempre como falta disciplinaria muy grave. Del mismo modo, el art. 34.1, i) de la LGT, que regula los derechos de los obligados tributarios, establece el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria, prohibiendo su cesión o comunicación a terceros, salvo autorización legal. Ahora bien, como señala ORTIZ LIÑÁN, hasta el momento la Administración tributaria no ha asumido el mandato legal contenido en la LOPD en lo que se refiere a la creación de mecanismos de rectificación o cancelación, ya que cuando se producen discrepancias entre lo declarado por el contribuyente y lo declarado por un tercero, el peso de la prueba recae en el titular de los datos mediante la inmediata apertura de un expediente de comprobación¹⁴⁵².

En lo que se refiere a los derechos de los contribuyentes en relación con sus datos personales en poder de las Administraciones tributarias, la regla general contenida en el art. 6 de la LOPD es la del requerimiento del consentimiento del afectado para llevar a cabo el tratamiento de sus datos personales. Sin embargo, el mismo precepto en su apartado 2

¹⁴⁴⁸ La relación de los ficheros de datos de la AEAT se encuentra en los anexos a la Orden de 21 de diciembre de 1999 (BOE de 21 de enero de 2000), modificada por la Orden HAC/2362/2002, de 16 de octubre (BOE de 25 de octubre de 2002).

¹⁴⁴⁹ El art. 81 del RDLOPD establece que los ficheros o tratamientos de datos de carácter personal, de los que sean responsables las Administraciones tributarias y se relacionen con el ejercicio de sus potestades tributarias, así como los relativos a la comisión de infracciones administrativas, deben reunir las medidas de seguridad de nivel básico y medio. Si se refieren a datos especialmente protegidos se aplicarán las de nivel alto.

¹⁴⁵⁰ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., pág. 162.

¹⁴⁵¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional”, op. cit., pág. 210.

¹⁴⁵² ORTIZ LIÑÁN, J., *Derechos y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus Datos Personales*, op. cit., pág. 48.

establece, como excepción, que no será necesario dicho consentimiento cuando los datos hayan sido recogidos para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias. En este supuesto subsiste la obligación de la Administración de informar al afectado durante la recogida de sus datos, en los términos del art. 5 de la LOPD, así como la posibilidad de que el afectado ejerza su derecho de oposición cuando existan motivos fundados y legítimos relativos a una circunstancia concreta de su situación personal.

De este modo, la Administración tributaria se encuentra obligada a informar previamente a los afectados en los términos establecidos por el art. 5, apartados 1 y 2 de la LOPD, sin importar la forma de obtención de la información. Esta obligación se extiende a casos en que la información no ha sido obtenida directamente del afectado, como en los supuestos de los arts. 93 y 94 de la LGT¹⁴⁵³. De conformidad con lo dispuesto por el art. 5.4 de la LOPD, la Administración tributaria deberá informar al afectado dentro de los tres meses siguientes al momento de registro de datos, salvo que se prevean legalmente otras excepciones. En este sentido, el art. 5.5 de la LOPD establece que no será necesario notificar al interesado cuando lo prevea expresamente una ley, cuando el tratamiento tenga fines históricos, estadísticos o científicos, o cuando la información al interesado resulte imposible o exija esfuerzos desproporcionados, a criterio de la AEPD o del órgano autonómico equivalente. Al respecto, GARCÍA IZQUIERDO plantea que se podría considerar la posibilidad de que la Administración tributaria sea eximida de la obligación de informar, mediante una declaración motivada de la AEPD, con fundamento en el citado precepto en virtud del gran volumen de datos manejados por las Administraciones tributarias y del coste que implicaría la información a los afectados¹⁴⁵⁴. En todo caso, consideramos que dicha excepción a la obligación de informar al afectado no sería aplicable cuando la información se haya obtenido por captación¹⁴⁵⁵.

Dentro de las excepciones a los derechos de los afectados, encontramos que el art 23.2 de la LOPD establece que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los afectados cuando se obstaculicen las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones

¹⁴⁵³ Antes regulado por los arts. 111 y 112 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

¹⁴⁵⁴ GARCÍA IZQUIERDO, S., "La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y los ficheros tributarios", *op. cit.*, pág. 137.

¹⁴⁵⁵ ORTIZ LIÑÁN, J., *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, *op. cit.*, pág. 50.

tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté sujeto a actuaciones inspectoras¹⁴⁵⁶. Al respecto, cabe destacar que se requiere una interpretación restrictiva de la expresión *obstaculicen las actuaciones administrativas*, ya que de lo contrario se deja en manos de la Administración tributaria la delimitación del derecho a la protección de datos, con la inseguridad y falta de control que esto genera, que se podría traducir en una situación de indefensión para el afectado¹⁴⁵⁷. Así, esta excepción debe operar únicamente cuando se produzca “(...) un riesgo real y efectivo de paralización del funcionamiento administrativo que lleve a inmovilizar o suspender las actuaciones normales de la Administración. Por tanto, no será motivo suficiente de denegación la simple dificultad, un impedimento o el mero inconveniente, pues ello supondría una limitación intolerable del derecho del contribuyente”¹⁴⁵⁸. En este sentido, la AEAT no puede denegar el derecho de acceso en todos los casos, sino que deberá valorar casuísticamente las circunstancias particulares, como el fichero cuyo acceso se pretende¹⁴⁵⁹. En todo caso, en el supuesto de denegación de estos derechos, el afectado podrá alegar la improcedencia de la denegación ante el Director de la AEPD o del organismo autonómico equivalente.

En cuanto a la cesión de datos a terceros, el art. 11 de la LOPD prevé la necesidad del consentimiento previo del afectado, así como la existencia de funciones legítimas del cedente y del cesionario. Sin embargo, dicho consentimiento no será necesario cuando la cesión se encuentre autorizada por ley. Del mismo modo, no se requerirá el consentimiento del afectado cuando las comunicaciones entre Administraciones Públicas se deban al ejercicio de competencias idénticas (art. 21.1 de la LOPD). Dentro de las habilitaciones legales para eximir la exigencia del consentimiento previo del afectado ante la cesión de sus datos, en el ámbito tributario encontramos la contenida en el art. 94.5 de la LGT que señala: “La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra

¹⁴⁵⁶ Del mismo modo, la Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, de la Dirección General de la AEAT, de ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en ficheros automatizados de la AEAT, reproduce dicha excepción. Asimismo, prevé en su apartado 4.5 que las solicitudes de los interesados podrán ser rechazadas: a) cuando la solicitud sea presentada por una persona jurídica; b) cuando el solicitante sea una persona distinta del afectado o su representante legal; c) cuando se haya ejercitado el derecho en los últimos doce meses, salvo que se acredite un interés legítimo; d) en el caso del derecho de rectificación, cuando no se indique el dato que es erróneo y la corrección que deba realizarse; y, e) cuando se trate de solicitudes genéricas.

¹⁴⁵⁷ GARCIA IZQUIERDO, S., “La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y los ficheros tributarios”, *op. cit.*, pág. 146.

¹⁴⁵⁸ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. “Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: La incidencia de la informática en el contribuyente”, *op. cit.*, pág. 50.

¹⁴⁵⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencia materiales y procedimentales*, *op. cit.*, pág.102.

norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal”. Por su parte, el art. 95 de la LGT regula la cesión de la información en poder de la Administración tributaria a otras Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, la cual requerirá de la autorización previa del obligado tributario, excepto cuando su utilización tenga determinados objetivos. En concreto, la Orden de 18 de noviembre de 1999, relativa al suministro de información tributaria, establece que la cesión de información debe adecuarse a una serie de principios: adecuación de los datos suministrados a las funciones y competencias del cesionario; relevancia y utilidad de la información en relación a los fines perseguidos; proporcionalidad entre los datos suministrados y los fines para los que se solicitan; seguridad de los medios de transmisión y acceso; eficiencia y minimización de costes; afectación a los fines para los que se solicitan y prohibición de utilizarlos en perjuicio del afectado; prohibición de transferencia por el cesionario a terceros, salvo previsión expresa en convenios de colaboración; y prohibición de tratamiento ulterior, salvo consentimiento del afectado o autorización legal.

Por su parte, en lo que se refiere a la transmisión de datos a través del intercambio de información tributaria, en principio hay que remitirse al Título V de la LOPD, que regula el flujo internacional de datos. La definición de *transferencia* internacional no se encuentra ni en la Directiva 95/46/CE ni en la LOPD, sino en el art. 5.1, s) del RDLOPD el cual señala que una transferencia internacional de datos es el “(...) tratamiento de datos que supone una transmisión de los mismos fuera del territorio del Espacio Económico Europeo, bien constituya una cesión o comunicación de datos, bien tenga por objeto la realización de un tratamiento de datos por cuenta del responsable del fichero establecido en territorio español”¹⁴⁶⁰. Así, el hecho que determina la existencia o no de una transferencia es que los datos sean recibidos por un tercer país ajeno al Espacio Económico Europeo, sin importar los medios por los cuales se realiza la transferencia. Esto resulta congruente con el objetivo de la LOPD de evitar la vulneración del derecho a la protección de datos una vez son transferidos a

¹⁴⁶⁰ El Título VI del RDLOPD se encarga de regular los movimientos internacionales de datos.

terceros países, habida cuenta que el riesgo existirá independientemente del medio de transferencia¹⁴⁶¹.

Para estas transferencias internacionales, la LOPD prevé como regla general la exigencia de un nivel de protección equivalente en el país de destino de la información¹⁴⁶². Asimismo, deben respetarse los principios de calidad de los datos y los derechos de los afectados, es decir, que se haya previsto entre las finalidades de recolección y se hubiera informado al afectado sobre esta posibilidad y la identidad de sus destinatarios en el momento de la recogida de los datos¹⁴⁶³. En cuanto a la determinación del grado de protección existente en un país, los órganos encargados de determinarlo son la AEPD y la Comisión Europea. En este último caso, no será necesaria la autorización de la AEPD, pero sí la notificación de la transferencia, la cual será inscrita en el Registro General de Protección de Datos ante la AEPD (art. 66.3 RDLOPD).

Así, la AEPD determinará casuísticamente la existencia de un nivel apropiado de protección, considerando diversos criterios: la naturaleza de los datos; la finalidad y duración del tratamiento; el país de origen y el país de destino final; las normas de Derecho, generales o sectoriales, vigentes en el país de que se trate; las normas profesionales y las medidas de seguridad en vigor de dichos países; y los informes de la Comisión de la UE. La lista de estos requisitos, prevista por el art. 33.2 de la LOPD, es meramente enunciativa, por lo que la AEPD puede contemplar otras circunstancias para determinar el nivel de protección de un país, como son la existencia de códigos de ética internos, de métodos de certificación o sellado, de cierto nivel de educación sobre la protección de datos de aquellos empleados encargados de procesar la información, de una política clara sobre protección de datos, de métodos de cumplimiento y ejecución, o de métodos de anonimización¹⁴⁶⁴.

No obstante, el art. 34 de la LOPD establece diversas excepciones por las cuales no será necesario que el país destinatario acredite un nivel de protección equivalente, ni se requerirá

¹⁴⁶¹ BARCELÓ, R., y PÉREZ ASINARI, M. v., "Transferencia internacional de datos personales", en MARTÍNEZ MARTÍNEZ, R. (Coord.), *Protección de Datos. Comentarios al Reglamento de Desarrollo de la LOPD*, Ed. Tirant Lo Blanc, Valencia, 2009, págs. 144-145.

¹⁴⁶² En el caso de tratarse de un Estado miembro del Espacio Económico Europeo se entiende que el nivel de protección es equivalente o equiparable, por lo que la exigencia se dirige a terceros Estados. *Vid.*, ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, *op. cit.*, págs 68-69. De acuerdo con informes de la Comisión Europea, cuentan con un nivel de protección adecuado los siguientes países: Suiza, Argentina, Gernesey, Isla de Man, Jersey, Andorra, Israel, Islas Feroe, Canadá y las entidades estadounidenses adheridas a los principios de puerto seguro.

¹⁴⁶³ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de Datos Personales y Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, 178.

¹⁴⁶⁴ BARCELÓ, R. y PÉREZ ASINARI, M. V., "Transferencia internacional de datos personales", *op. cit.*, págs. 146-147.

la autorización previa de la AEPD: a) cuando la transferencia de datos resulte de la aplicación de tratados o convenios en los que sea parte España; b) cuando la transferencia se haga a efectos de prestar o solicitar auxilio judicial internacional; c) cuando la transferencia sea necesaria para la prevención o para el diagnóstico médicos, la prestación de asistencia sanitaria o tratamientos médicos o la gestión de servicios sanitarios; d) cuando se refiera a transferencias dinerarias conforme a su legislación específica; e) cuando el interesado haya dado su consentimiento inequívoco a la transferencia; f) cuando sea necesaria para la ejecución de un contrato entre el afectado y el responsable del fichero, o para la adopción de medidas precontractuales adoptadas a petición del afectado; g) cuando la transferencia de datos sea necesaria o venga legalmente exigida para la salvaguarda de un interés público (tendrá esta consideración la transferencia solicitada por una Administración fiscal o aduanera para el cumplimiento de sus competencias); h) cuando la transferencia sea precisa para el reconocimiento, ejercicio o defensa de un derecho en un proceso judicial; i) cuando la transferencia se efectúe, a petición de persona con interés legítimo, desde un registro público y aquella sea acorde con la finalidad del mismo; y, j) cuando la comunicación de datos tenga como destino un Estado miembro de la UE, o un Estado respecto del cual la Comisión haya declarado que garantiza un nivel de protección adecuado.

Por otra parte, el Grupo de Trabajo del art. 29 de la Directiva 95/46/CE ha elaborado diversos documentos sobre las transferencias internacionales de datos personales¹⁴⁶⁵, entre los que destaca el documento número 12 “Transferencias de datos personales a terceros países: aplicación de los artículos 25 y 26 de la Directiva sobre protección de datos de la UE” (aprobado el 24 de julio de 1998). En dicho documento se aclaran los principios de contenido y de procedimiento, que constituyen el estándar mínimo para determinar la existencia de un nivel de protección adecuado. Así, dicho documento establece que los principios de la protección de datos son: a) el principio de limitación de objetivos, que exige que el tratamiento de datos persiga un objetivo específico, por el que la transferencia o posterior utilización de los datos no podrá ser incompatible con dicho objetivo, excepto tratándose de los supuestos previstos por el art. 13 de la Directiva 95/46/CE¹⁴⁶⁶; b) el principio de

¹⁴⁶⁵ Es un órgano consultivo creado en febrero de 1997 de acuerdo con el mandato contenido en el art. 29 de la Directiva 95/46/CE. Está compuesto por representantes de las agencias estatales de protección de datos de los Estados miembros y por el Supervisor Europeo de Protección de Datos.

¹⁴⁶⁶ Art. 13 de la Directiva 95/46/CE: “1. Los Estados miembros podrán adoptar medidas legales para limitar el alcance de las obligaciones y los derechos previstos en el apartado 1 del artículo 6, en el artículo 10, en el apartado 1 del artículo 11, y en los artículos 12 y 21 cuando tal limitación constituya una medida necesaria para la salvaguardia de:
a) la seguridad del Estado;

proporcionalidad y de calidad de los datos, por los que los datos deben ser exactos y estar actualizados, ser adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el objetivo de la transferencia o del tratamiento; c) el principio de transparencia, por el que los interesados deben ser informados sobre el objetivo del tratamiento y de la identidad del responsable del tratamiento en el tercer país, así como cualquier elemento que garantice un trato leal; d) el principio de seguridad, que implica la obligación de adoptar medidas técnicas y organizativas adecuadas para prevenir riesgos en el tratamiento, por parte del responsable del mismo; e) los derechos de acceso, rectificación y oposición, que otorgan al interesado la facultad de obtener una copia de sus datos y, en su caso, rectificar aquellos datos inexactos, así como poder oponerse al tratamiento de sus datos en determinadas circunstancias; y f) restricciones respecto a transferencias sucesivas a otros terceros países, esto es, que solo podrán realizarse transferencias sucesivas de datos del tercer país de destino a otro país cuando este último garantice un nivel de protección adecuado¹⁴⁶⁷.

Ahora bien, el derecho a la protección de datos actualmente se encuentra fuertemente condicionado por un contexto donde destacan las necesidades de los Estados de obtención de información, y las presiones para lograr una libre circulación que garantice diversos objetivos públicos, como la lucha contra el terrorismo internacional. En dicho contexto, más allá de la UE y del Espacio Económico Europeo, no existe un consenso internacional sobre la protección de la privacidad de las personas en los intercambios internacionales de datos personales, por lo que el Derecho internacional en la materia está integrado por un conjunto de regímenes particulares, cuya naturaleza jurídica y alcance pueden diferir sustancialmente. Esta ausencia de normas o límites generales de carácter vinculante para los Estados, ha

b) la defensa;

c) la seguridad pública;

d) la prevención, la investigación, la detección y la represión de infracciones penales o de las infracciones de la deontología en las profesiones reglamentadas;

e) un interés económico y financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales;

f) una función de control, de inspección o reglamentaria relacionada, aunque solo sea ocasionalmente, con el ejercicio de la autoridad pública en los casos a que hacen referencia las letras c), d) y e);

g) la protección del interesado o de los derechos y libertades de otras personas.

2. Sin perjuicio de las garantías legales apropiadas, que excluyen, en particular, que los datos puedan ser utilizados en relación con medidas o decisiones relativas a personas concretas, los Estados miembros podrán, en los casos en que manifiestamente no exista ningún riesgo de atentado contra la intimidad del interesado, limitar mediante una disposición legal los derechos contemplados en el artículo 12 cuando los datos se vayan a tratar exclusivamente con fines de investigación científica o se guarden en forma de archivos de carácter personal durante un período que no supere el tiempo necesario para la exclusiva finalidad de la elaboración de estadísticas”.

¹⁴⁶⁷ GRUPO DE TRABAJO SOBRE PROTECCIÓN DE DATOS DEL ARTÍCULO 29, Transferencias de datos personales a terceros países: aplicación de los artículos 25 y 26 de la Directiva sobre protección de datos de la UE, 24 de julio de 1998, Documento de trabajo núm. 12, pág. 6. Disponible en http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/1998/wp12_es.pdf (consultado el 16 de julio de 2012).

favorecido la proliferación de excepciones, basadas en la supuesta necesidad de proteger otros intereses, como la seguridad pública¹⁴⁶⁸.

En este marco, el derecho a la protección de datos puede incidir sobre el procedimiento de intercambio internacional de información tributaria de varios modos. En principio, los datos deben reunir los requisitos de calidad previstos por la Directiva 95/46/CE y la LOPD. Esto implica que la Administración tributaria del Estado requerido deberá contar con mecanismos de control que le permitan garantizar la veracidad de los datos, sin perjuicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación del contribuyente. Así, antes de poder remitir la información solicitada deberá contrastarla con los datos del interesado, a menos que los datos se hayan obtenido directamente de este o como resultado de una actuación investigadora en la que haya podido intervenir. Así, esto se traduciría en un aumento de las garantías del contribuyente, ya que le permitiría conocer que existe un procedimiento de intercambio y, en su caso, oponerse al intercambio cuando sus datos no sean correctos¹⁴⁶⁹. Ahora bien, esta condicionalidad se ve complicada por el hecho de que no será necesario garantizar un nivel equivalente de protección en la transferencia internacional de datos cuando esta sea derive de la aplicación de un tratado o convenio, como sucede en el caso del intercambio de información. Al respecto sería interesante considerar el cumplimiento de estándares de protección de datos en la negociación de tratados de carácter tributario.

Por otra parte, en cuanto al *habeas data* del contribuyente, destaca la importancia del derecho a ser informado por ser un presupuesto necesario para poder ejercitar el resto de derechos. En el caso del intercambio de información, cuando los datos se obtengan de un tercero, el responsable del tratamiento deberá informar al interesado desde el momento en que se registran los datos o, cuando se prevea la comunicación a un tercero (en este caso al Estado requirente), a más tardar en el momento en que se lleve a cabo. Este derecho de información se encuentra directamente relacionado con la posibilidad de que se notifique al contribuyente sobre la solicitud de información recibida de otro Estado¹⁴⁷⁰. No obstante, las autoridades no se encuentran obligadas a informar al interesado cuando, entre otras condiciones, dicha

¹⁴⁶⁸ PALOMAR OLMEDA, A., y PÉREZ GONZÁLEZ, C., "La protección de datos: su marco constitucional e internacional y el contexto del nuevo Reglamento", op. cit., pág.44.

¹⁴⁶⁹ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., págs. 162-163.

¹⁴⁷⁰ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, op. cit., págs. 167-169.

información resulte imposible o exija esfuerzos desproporcionados, conforme al art. 5.5 de la LOPD.

Otro aspecto a tener en consideración es que el uso de la información por parte de la Administración se mueve entre dos polos. Por un lado, la necesaria garantía del derecho a la protección de datos personales. Por otro lado, la realización del principio de publicidad o transparencia por parte de las autoridades públicas, de evidente importancia en un contexto donde la información que manejan los Estados se ha visto sustancialmente incrementada, pero donde también el escrutinio público es cada vez mayor, en un marco de tensiones en los mecanismos de legitimidad clásicos. Al respecto, se ha observado en muchos países la extensión de una legislación que regula el derecho de los ciudadanos de acceso a la información administrativa o, más genéricamente, sobre transparencia, ya sea como parte de la libertad de información, ya sea como un derecho autónomo. En esta última dirección apunta como un derecho fundamental de nueva generación¹⁴⁷¹. No obstante, lo cierto es que la frontera entre protección de datos y transparencia administrativa no es algo unívoco, de tal manera que el enfrentamiento de estos derechos se viene resolviendo casuísticamente, si bien hay que tener en cuenta ciertas soluciones estandarizadas. Así, la solución prevista por algunos Estados consistente en facilitar la información ocultando los datos de carácter personal. Asimismo, por lo general, la información relativa a datos sensibles gozará de mayor protección, mientras que la información comercial o profesional se hará del conocimiento del público en la medida que sea necesario para permitir la participación ciudadana y el control de la actividad pública, salvo que existan causas excepcionales que lo justifiquen¹⁴⁷².

En definitiva, el derecho a la protección de datos no hay que entenderlo aislado, sino en conexión con el resto de derechos fundamentales que tienen cabida en las relaciones tributarias, tal y como hemos visto anteriormente. Al respecto, el primero puede convertirse en un motor del desarrollo de los derechos del contribuyente en el intercambio de información, en virtud de la gran trascendencia de este derecho en el contexto actual de la Administración tributaria, marcado por la gran capacidad de almacenamiento y tratamiento de datos derivada de los avances tecnológicos.

¹⁴⁷¹ En cuanto a la consideración del derecho al acceso a la información como un derecho fundamental, *vid.* PIÑAR MAÑAS, J. L., “Seguridad, transparencia y protección de datos: el futuro de un necesario e incierto equilibrio”, *Documentos de trabajo*, núm. 147/2009, Fundación Alternativas, 2009, pág. 33 y ss.

¹⁴⁷² GUICHOT REINA, E., *Transparencia versus protección de datos*, pág. 41 y ss. Disponible en www.aepda.es/AEPDAAdjunto-101-PonenciaEmilio-GuichotTranspa (consultado el 18 de septiembre de 2012).

En términos más generales, se ha apreciado una casi nula regulación de los derechos de los contribuyentes dentro del procedimiento de intercambio, de tal manera que los mismos han debido recurrir a los derechos generales que les otorga la legislación interna. No obstante, también se han apreciado movimientos en este terreno, en un nuevo marco de relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente definido por la idea de transparencia y por la búsqueda de cierta confianza mutua. Esto ha dado lugar a una tendencia de reconocimiento expreso de los derechos de los obligados tributarios, por medio de estatutos o cartas. Estos derechos son el reflejo de los derechos fundamentales de los ciudadanos, como son el derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho a la intimidad, y el derecho a la protección de datos, por lo que no se puede entender ningún ámbito de las relaciones entre los poderes públicos y la ciudadanía donde estos no estén presentes.

CAPÍTULO 7. CONCLUSIONES.

Intercambio de información, soberanía y justicia tributaria.

Durante la última década el intercambio de información ha vivido grandes cambios. Tradicionalmente ligado con la doble imposición, el impulso actual enlaza más con el problema de la competencia fiscal nociva que con aquel. Esto sugiere dos ideas. La primera se refiere al carácter instrumental del intercambio de información, lo que ha hecho que evolucione con las grandes cuestiones fiscales internacionales. La segunda nos remite a una cuestión de fondo, la tensión que se produce entre globalización y soberanía fiscal.

Respecto a esta última cuestión, la articulación de mecanismos de cooperación internacional, dentro de los que se ubica el intercambio de información, conlleva una auténtica cesión de poder tributario. Al respecto, el énfasis en el mismo responde a que precisamente de todos los instrumentos de asistencia tributaria internacional el intercambio de información es el que menos afecta dicho poder tributario, factor que ha sido decisivo en su desarrollo. Esto ha hecho que la materia se ubique entre la legislación internacional en un sentido estricto y el *soft law*. La inclinación hacia este último es más evidente en algunos casos. La mayor parte de las iniciativas de la OCDE se ubican en el terreno del *soft law*, en la medida en que sus esfuerzos se centran en proponer medidas y generar estándares, si bien el propósito último es que den lugar a tratados internacionales. En este sentido incluso el MA OCDE acepta cierta inclusión en esta lógica, puesto que no vincula sino que solo sirve de modelo para los Estados en la firma de tratados.

Por otra parte esta cesión de poder tributario, que está en la base del intercambio de información, se ha concebido como un medio para recuperar parte del control soberano erosionado en la actualidad por los límites impuestos por la globalización, particularmente en relación con las dificultades que conlleva la administración eficiente de sistemas tributarios nacionales sobre unos sujetos pasivos que son globales. De ahí que el foco haya pasado de la doble imposición a la competencia fiscal nociva y sus efectos negativos.

Una consecuencia de esa problemática conexión entre soberanía fiscal y economía globalizada es la dificultad para definir competencia fiscal nociva, confrontada con una paradoja evidente: los Estados son soberanos a la hora de definir su sistema fiscal, pero en

una economía abierta al hacer esto sus efectos no se restringen al territorio nacional sino que afectan al resto de Estados. Precisamente aquí es donde ha emergido la centralidad del intercambio como criterio delimitador entre competencia lesiva y no, con una importancia que va incluso más allá de este marco, convirtiéndose en un elemento clave para volver a encajar el rompecabezas de la justicia tributaria.

Competencia fiscal nociva, paraísos fiscales e intercambio de información.

La falta de una definición concreta de estas situaciones se debe a diversas razones, que van desde la propia confusión en los límites entre paraíso fiscal, competencia fiscal nociva y no, hasta la extensión y el carácter esencial de la opacidad de las actividades realizadas, que hacen difícil definir precisamente sus mecanismos y procedimientos de actuación, así como los sujetos que las llevan a cabo.

Una muestra de los avances realizados, pero también de las dificultades encontradas es el proyecto sobre competencia fiscal nociva de la OCDE. La delimitación práctica entre régimen preferencial aceptable y nocivo, así como qué califica a un país como paraíso fiscal, se basa en nociones fundamentalmente subjetivas y relacionales, que determinan el enfoque del desarrollo de la normativa, lo cual se puede desprender de las distintas direcciones que han tomado el proyecto de la OCDE, por un lado, y la regulación del Código de Conducta de la UE.

En este sentido, la OCDE se ha decantado por establecer un conjunto de criterios flexibles, fundamentalmente en torno a la falta de transparencia y de intercambio efectivo de información para la identificación de lo denominados paraísos fiscales. Esto no ha estado tampoco exento de problemas, y en este caso no nos referimos únicamente a la viabilidad política del intercambio, sino al hecho de que cualquier criterio flexible general problemas de certeza que afectan a los derechos de los contribuyentes. Respecto al primero de estos criterios, su importancia radica en que se centra en identificar medidas tributarias ocultas que podrían resultar perniciosas, tanto normativas como de aplicación administrativa, en torno a elementos como la falta total o parcial de publicidad, la exigencia de condiciones ininteligibles, o elevados niveles de discrecionalidad por parte de las autoridades administrativas. En cuanto al intercambio efectivo de información, este implica que un Estado cuente con el mecanismo legal necesario para poder proporcionar información a otro Estado para efectos fiscales. A su vez, este mecanismo debe estar acompañado de medidas

administrativas que aseguren que el intercambio de información se lleve a cabo realmente, esto es, que se asegure un manejo eficiente y rápido de las solicitudes y respuestas en un proceso de intercambio. Ahí precisamente es donde se ubica el desarrollo de la normativa sobre intercambio de información en la actualidad y la necesidad de asentar unos estándares, aspecto donde cabe ubicar el MA OCDE.

El tratamiento autónomo del intercambio de información.

La extensión funcional del intercambio de información ha seguido una relación directa con la extensión de los efectos de la globalización financiera sobre la soberanía fiscal. En esta tesitura, el ámbito objetivo del intercambio de información tributaria se ha ido ampliando gradualmente, pasando de un empleo restringido para la aplicación de las disposiciones de un CDI, hasta su utilización general para la aplicación de los ordenamientos jurídicos nacionales en relación con la prevención del fraude y la evasión fiscal internacional. Esto se aprecia claramente en los cambios que se han dado en la normativa internacional.

Antes que nada en el propio art. 26 del MC OCDE, donde lógicamente el intercambio se concibió inicialmente limitado a la correcta aplicación de los CDIs, pero donde sucesivas modificaciones abrieron la posibilidad de hacer uso de la disposición para efectos de la aplicación del Derecho nacional de los Estados contratantes relativo a los impuestos cubiertos por el convenio, independientemente de la existencia de doble imposición, en particular con el paso en 1977 de una “*minor information clause*” a una “*major information clause*”.

Por otra parte, una de las particularidades que ha distinguido al art. 26 del MC ONU es la previsión expresa de la aplicación del intercambio de información para efectos de la prevención del fraude o de la evasión fiscal. Esta misma tendencia donde esa separación del problema de la doble imposición y su apertura a la aplicación de las legislaciones tributarias estatales es de origen, se aprecia en otros instrumentos internacionales que versan en exclusiva sobre mecanismos de asistencia. Así, el MA OCDE, el Convenio OCDE/CE y las sucesivas directivas comunitarias 77/779/CEE y 2011/16, el intercambio de información adopta un carácter instrumental respecto a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Una consecuencia de esta extensión funcional es que, de la misma forma, su ámbito de aplicación, tanto subjetivo como objetivo, se ha ido ampliando, mientras que ciertos límites al intercambio se han ido acotando; todo para conseguir la más amplia cooperación entre las

Administraciones tributarias de los Estados contratantes. Lo cierto es que diversos cambios apuntan hacia una eliminación de restricciones al intercambio de información en paralelo con esa ampliación de objetivos: a) la multiplicación de modalidades de intercambio, ya explícita en los comentarios al MC OCDE 1977, y que desde el MC OCDE 2000 se abre a cualquier posibilidad; b) la ampliación objetiva del MC OCDE a todo tributo; c) la ampliación de autoridades que pueden acceder a la misma; d) la desaparición del requisito de interés nacional; y e) la eliminación del secreto bancario.

Esta reconfiguración del intercambio de información ha conducido, por ende, a una cierta armonización en varios ámbitos. En primer lugar en la propia tributación internacional, que ha visto como convergen normas y principios. En segundo lugar, en lo que se refiere a las normas que regulan la actividad de comprobación y recaudación administrativa, o a normas referidas a las potestades que ostentan las diferentes Administraciones tributarias en el acceso a la información de datos en poder de los obligados tributarios.

En este proceso ha jugado un papel clave la OCDE, facilitando la elaboración de un marco viable de intercambio de información internacional a través de diversos modelos, que han ido derivando hacia el establecimiento de un sistema uniforme de normas en el ámbito del Derecho tributario internacional, de la propia interpretación de estas normas a través de sus Comentarios, y en suma de la creación de unos estándares y principios, así como la creación de foros semipermanentes (como el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para efectos fiscales). Justamente, tras la publicación del MA OCDE y el desarrollo del proyecto de competencia fiscal lesiva de la OCDE, se ha adoptado a nivel global el estándar de intercambio efectivo de información y transparencia propuesto, como lo constata los tratados firmados en la materia, así como el proceso de revisión constante al que han sido sujetos los países miembros del Foro y la implementación de medidas tendentes a alcanzar dicho estándar.

Tendencias en las medidas para contrarrestar la competencia fiscal lesiva: medidas multilaterales y acuerdos específicos de intercambio.

Los avances que representa el MA OCDE, en primer lugar, tienen que ver con las ventajas que tienen las medidas bilaterales y multilaterales frente a las unilaterales, en la lucha contra la evasión fiscal.

A grandes rasgos, podemos encontrar dos tipos de reacción ante la competencia fiscal lesiva. Por un lado, los Estados introducen incentivos en su sistema fiscal, con objeto de evitar que sus contribuyentes desplacen su base fiscal a otras jurisdicciones. Por otro lado, pueden implementar contramedidas que buscan neutralizar los efectos ventajosos que pueden obtener los contribuyentes mediante los regímenes preferentes de otros países. En cuanto a estas últimas, podemos distinguir entre medidas destinadas a controlar la aplicación de beneficios fiscales, y medidas que se enfocan al reforzamiento de los mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información, las cuales pueden aplicarse tanto a nivel interno como internacional.

Precisamente el Informe 1998 puso gran énfasis en las medidas a nivel multilateral, porque permiten potenciar todas las demás, ofreciendo ciertas ventajas: a) uniformiza las normas aplicables en un gran número de países, lo que a priori garantiza una mayor eficacia de los intercambios y el carácter mutuo de los mismos (esto es, fomenta una mayor cooperación), al tiempo que limita las interferencias típicas del principio de reciprocidad y permite superar los frenos que hay cuando se producen interpretaciones divergentes de los Estados; b) tiene un ámbito de aplicación más amplio, que permite superar los límites que puede generar un instrumento bilateral, como cuando la información requerida se refiere a una operación o sujeto que involucra a más de dos países. No obstante, este es un aspecto menos lineal de lo que pareciera, puesto que un instrumento multilateral requiere conciliar las necesidades de diversos países, lo que hace que en algunos aspectos favorezca una regulación más general porque representa el punto de acuerdo convergente de las partes sobre la base del mínimo común denominador, mientras que en otros aspectos puede favorecer un tipo de regulación más específica, aprovechando la afinidad que hubiera entre los países contratantes; c) además, y este no es necesariamente un elemento secundario, en comparación con una red de convenios bilaterales permite un ahorro de recursos, en términos de negociación y ratificación. Por todo esto, en definitiva, se han multiplicado los instrumentos multilaterales en el ámbito tributario, lo que ha hecho que empiece a hablarse de un nuevo poder tributario supranacional.

El MA OCDE ofrece la ventaja de haber sido desarrollado tanto como un instrumento bilateral como multilateral. Esto se aprecia sobre todo en el carácter peculiar de la versión multilateral, que permite compromisos de geografía variable (seleccionar los países con los que se intercambia, que no son necesariamente todos los que se incorporan al acuerdo

multilateral). Esto puede suponer ciertas ventajas, como: a) establece un marco con unos mínimos exigibles, un estándar; b) permite implementar el intercambio de información sin necesidad de un tratado tributario global o de un CDI; c) facilita el intercambio vía adhesión al mismo por cada país, sin necesidad de pasar por un sinnúmero de negociaciones bilaterales.

En segundo lugar, los avances que representa el MA OCDE tienen que ver con las ventajas derivadas de los acuerdos específicos de intercambio de información sobre otras vías. Precisamente la generación de acuerdos de intercambio de información específicos responde a la insatisfacción con su regulación previa. Como ya se ha visto, la primera tendencia fue incluir el intercambio de información en cláusulas de CDIs, lo cual tenía evidentes ventajas sobre meras medidas de carácter interno, pero no impedía otras dificultades, tanto técnicas como políticas, debidas a la divergencia de intereses estatales, que daban lugar a posturas heterogéneas y compromisos no uniformes.

Al respecto, aunque es evidente que entre un CDI y un TIEA no hay contradicción alguna, y de hecho son varios los casos en los que un TIEA viene a reforzar disposiciones ya existentes en un CDI, también es evidente que un acuerdo específico ofrece varias ventajas. En primer lugar, porque los objetivos que persigue un TIEA son distintos a los de un CDI, por lo que a un Estado puede interesarle concluir uno y no el otro. En algunas ocasiones los países no desean concluir un CDI por diversas razones, ya sea porque no quieren perder la recaudación, ya sea por diferencias fundamentales en los sistemas fiscales de los países que lo hacen imposible. En segundo lugar, porque la utilización de un único instrumento para alcanzar dos objetivos distintos introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de uno de ellos. De este modo, resulta difícil resolver en una simple cláusula todos los factores involucrados en la implementación del intercambio de información, algo que sí puede hacer un TIEA. En tercer lugar, porque los TIEAs pueden tener un ámbito de aplicación más amplio. Así, por una parte, pueden ir más allá del mero intercambio de información. Por ejemplo, estableciendo la asistencia administrativa recíproca para el control de obligaciones fiscales. Por otra parte, el ámbito objetivo de los impuestos cubiertos por estos acuerdos puede ser más amplio que el previsto en los CDIs, normalmente limitado a aquellos donde se presentan problemas de doble imposición. Finalmente, en cuarto lugar, porque estos acuerdos suelen encuadrarse (aunque esto no es generalizable) en lo que se denominan en Derecho internacional acuerdos simplificados, que se caracterizan por un procedimiento más sencillo para su celebración.

En tercer lugar, el MA OCDE ha supuesto un avance en tanto se ha relacionado con la búsqueda de un estándar y, por tanto, por ciertas novedades en cuanto a los contenidos. Antes que nada, el Acuerdo denota el esfuerzo en hacer del proyecto un proceso dialogado con la participación directa y activa de las jurisdicciones involucradas, pero que también es el fruto de la experiencia adquirida en el ámbito de la asistencia administrativa reflejada en el modelo de EE.UU. sobre doble imposición, el art. 26 del MC OCDE, el Convenio OCDE/CE, la Directiva 77/799 o la Convención Nórdica sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal. Esto ha hecho que se encuentre a medio camino entre la necesidad de buscar un punto en común que tome en consideración las características de los paraísos fiscales a la hora de modular medidas, lo cual se aprecia en algunos límites, y la exigencia de romper con límites ahora existentes que suponían una elevada opacidad.

De ahí que la importancia del MA OCDE no haya que encontrarla tanto en la modalidad de intercambio, limitada como hemos visto al intercambio rogado, sino en la ampliación de las situaciones donde el intercambio es obligado una vez se solicita, algo que tiene que ver fundamentalmente con la eliminación de ciertas limitaciones preexistentes y con el esfuerzo por hacer operativas sus disposiciones. Al respecto hay varios aspectos que han supuesto un avance muy significativo: la desaparición del requisito de la doble incriminación; la desaparición del requisito de interés nacional; la aplicación del principio de actuación por cuenta propia, la supresión del secreto bancario; así como las innovaciones en cuanto a la regulación de los aspectos prácticos del procedimiento de intercambio (como requisitos de la solicitud, plazos de respuesta, etc.).

De esta manera lleva a cabo una ampliación del ámbito de aplicación objetivo del intercambio, reduciendo las condiciones de validez de una solicitud a tres: a) el interés previsible, b) que se refiera a impuestos cubiertos por el acuerdo y, c) que tenga un carácter subsidiario. Si se cumplen estas condiciones, el Estado requerido está obligado a intercambiar la información, salvo unos límites tasados. Tan importante como esto es que aparecen disposiciones que buscan asegurar su eficacia. Así, esta obligación de intercambiar supone la obligación implícita de adecuar la legislación interna para hacer esto viable, porque el MA OCDE establece que la obligación subsiste aun en el caso de que el Estado no requiera los datos para sus propios fines tributarios. Lo relevante es que estas condiciones tienen carácter declarativo: basta con que el Estado requirente señale en su solicitud que se cumplen. Así, la base para la admisión del requerimiento está en la declaración del propio Estado requirente de

que es así. En este nivel de desarrollo, en conclusión, el intercambio viene a girar en torno a la relación entre varios principios. Antes que nada los de subsidiaridad y proporcionalidad, pero igualmente los de buena fe y confianza mutua.

En este sentido, el MA OCDE se ha convertido en el estándar de transparencia e intercambio de información. La noción de estándar se refiere a contenidos, evidentemente, pero también a algo práctico (o si se prefiere, político). Así, un estándar lo es en tanto se acepta como tal y se adopta por un número importante de sujetos, en este caso de Estados. En primer lugar, sus contenidos se han ido incorporando a los instrumentos sobre la materia más importantes. En este sentido el MAOCDE tuvo impacto inmediato en los cambios al art. 26 tanto del MC OCDE como del MC ONU, en cambios al Convenio OCDE/CE (vía un protocolo al mismo), y en la Directiva 2011/16/UE. En segundo lugar, tras recibir el respaldo político de foros como el G20, ha llevado a su uso en la firma desde 2008 de un gran número de TIEAs. En apenas unos meses, tras la declaración del G20 sobre la posibilidad de aplicar medidas defensivas coordinadas contra aquellos países que no estuvieran comprometidos con el estándar de intercambio de información de la OCDE, se firmaron más de 150 acuerdos de intercambio. En suma, el proyecto sobre competencia fiscal nociva de la OCDE ha logrado obtener la participación de los países o jurisdicciones consideradas paraísos fiscales, estableciendo el diálogo con más de 40 jurisdicciones y obteniendo una aceptación general de los estándares de transparencia y de intercambio efectivo de información fiscal (aceptación que, por otra parte, no ha estado exenta de dificultades, como mostraron los casos de Suiza o Luxemburgo).

Esto ha supuesto cambios no desdeñables en los ámbitos nacional, bilateral y colectivo, puesto que la implementación de un intercambio efectivo ha supuesto medidas en cualquiera de estos niveles. En cuanto a las medidas individuales, los Estados han debido realizar las modificaciones necesarias para que su legislación y práctica administrativa garanticen el intercambio efectivo de información y la transparencia en las operaciones comerciales que se realicen en su territorio. La adopción del principio de transparencia implica que la jurisdicción se compromete a eliminar los aspectos opacos de su sistema fiscal, como la determinación de resoluciones secretas (*rulings*) o tipos impositivos negociables. Asimismo, los países deben contar con la capacidad de identificar a los beneficiarios efectivos de las sociedades, establecer obligaciones contables y de auditoría, y disponer de acceso a la información bancaria y contable, eliminando el secreto bancario de sus ordenamientos

jurídicos. Igualmente, la implementación del intercambio efectivo de información supone un compromiso por parte de los Estados en la adopción de instrumentos legales que permitan que sus autoridades puedan responder a una solicitud de información de otro Estado. Finalmente, el intercambio efectivo supone que el Estado cuenta con una práctica administrativa que permite un verdadero intercambio y que este sea monitoreado.

En la esfera bilateral, los acuerdos firmados por los Estados han ido adoptando paulatinamente los principios del MA OCDE. Por último, a nivel colectivo, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Tributarios (de la OCDE) se ha convertido en un punto de conexión entre las actividades de los distintos organismos y Estados, con diversas tareas asignadas: 1) revisar las prácticas sobre transparencia e intercambio de información de los centros financieros; 2) evaluar la convergencia en las prácticas existentes y en el logro de un marco de juego equilibrado; 3) involucrar a centros financieros importantes que no participen en el proyecto (como en su día Andorra y Brunei, entre otros). El papel de intercambio de información es evidente en el proceso, pues el eje fue el compromiso de convergencia en las prácticas de intercambio de información existentes hacia determinados estándares de efectividad y transparencia, dentro de un periodo de tiempo aceptable, mediante un proceso que, integrando medidas individuales, bilaterales y colectivas, asegurara la equidad y competencia justa de los distintos centros financieros. Al respecto, una prueba palpable se encuentra en los informes de evaluación publicados por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria de la OCDE.

El estándar del MA OCDE.

- a) Es un estándar mínimo.

Evidentemente deja la puerta abierta a la utilización de otros medios más exigentes, inscribiéndose en una tendencia hacia la complementariedad entre mecanismos.

- b) Se acoge a un principio de amplitud o pro-asistencia.

Hay que tener en cuenta que con el tiempo el intercambio de información entre Estados se encuentra regulado en múltiples instrumentos, por lo que podemos encontrarnos con la posibilidad de que surjan conflictos entre ellos. Aunque los acuerdos entre Estados suelen incluir una cláusula al respecto para evitar las controversias, lo básico es que se ha asentado como principio la aplicación de aquella norma que permita un intercambio de mayor alcance.

c) La OCDE contempla una red de acuerdos en dos niveles.

Por un lado, el intercambio de información entre sus Estados miembros conforme al MC OCDE. Por otro lado, el intercambio de información con paraísos fiscales cooperativos conforme al MA OCDE. En este sentido podemos considerar que no hay un único estándar de intercambio de información sino dos o, para ser más precisos, que el estándar se encuentra en varios instrumentos que permiten una gradación de mayor a menor exigencia.

Al respecto, cabe plantearse la disyuntiva entre regulación mínima y máxima. Los instrumentos internacionales en la mayoría de los casos presentan una marcada homogeneidad. Es el caso de los límites al intercambio, donde hay una regulación prácticamente común, y otro tanto podría decirse sobre la confidencialidad. Sin embargo, en otros aspectos hay diferencias significativas, fundamentalmente en cuanto a las modalidades de asistencia, donde hay una gran diferencia entre la restricción del MA OCDE que prevé únicamente el intercambio rogado y la presencia de funcionarios extranjeros, y lo que sucede en el Convenio OCDE/CE que prevé una gran diversidad de mecanismos de asistencia, desde el intercambio de información en todas sus modalidades hasta prever la posibilidad de la asistencia en la recaudación de créditos fiscales.

d) Es un estándar orientado a ser práctico.

Una de las cosas que más ha destacado en el MA OCDE son los elementos que contiene para facilitar la practicidad del mismo. De ahí la importancia que otorga a la forma en que se proporciona la información, y también el desarrollo de los elementos prácticos del procedimiento de intercambio, como los elementos de solicitud o plazos de respuesta.

El equilibrio entre la eficacia y los límites del intercambio de información.

En principio lo que se aprecia es que los límites se van reduciendo y, en algunos casos, suavizando en su contenido. Así, se elimina el requisito de residencia; se amplía a cualquier impuesto; se adopta el término “previsiblemente relevante” para asegurar la mayor amplitud posible del intercambio de información; se elimina el secreto bancario; y se elimina el requisito de interés nacional.

Adicionalmente, hay otros aspectos que corroboran esta idea de erosión de los límites. Es el caso de la evolución del tema de la confidencialidad, que es uno de los pilares esenciales en la aplicación de los tributos, al constituir una garantía para el contribuyente. Por ejemplo, en

el Convenio OCDE/CE el Protocolo de 2010 supuso la eliminación de la remisión a la normativa interna más restrictiva, dado que se apreció como un obstáculo para el intercambio. Igualmente, la asistencia prevista tanto por el MA OCDE como por el art. 26 del MC OCDE restringe la protección de la información prevista por el Derecho interno, otorgándole mayor importancia a la cooperación internacional que al secreto fiscal. Aquí, nuevamente, parece predominar la eficacia en el intercambio sobre este último aspecto. En este sentido, la evolución en el tratamiento de la confidencialidad de la información intercambiada en los instrumentos internacionales evidencia una tendencia a maximizar el uso de la información con una reducción del umbral de confidencialidad.

La confidencialidad tiene dos pilares básicos: para qué se puede suministrar y utilizar la información, y a quién puede revelarse. Pues bien, aquí también se aprecia la misma tendencia a una maximización del uso de la información. Normalmente, como en el MA OCDE, se restringe a fines tributarios, pero ya tanto la Directiva 77/799 y la Directiva 2011/16 como el Convenio OCDE/CE prevén la posibilidad de su uso para otros fines, siempre que estuviera previsto en la legislación interna del Estado que proporciona la información y este autorizara su uso. Otro sucede con los intercambios triangulares.

Los límites, así, parecen reducirse a cuatro: 1) el requisito de reciprocidad; 2) el orden público; 3) el carácter confidencial de los datos; y 4) el principio de no discriminación. En esto parecen coincidir todos los instrumentos analizados, y en cierto nivel de lectura suponen obstáculos evidentes para el intercambio:

1) El principio de reciprocidad.

Aquí hay que considerar que el principio de reciprocidad supone un obstáculo al intercambio cuando hay medios administrativos y legales muy desiguales, puesto que a fin de cuentas la medida la proporciona el Estado con más limitaciones internas o menor voluntad política, a pesar de que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE apunta a una reciprocidad de mínimos y pragmática, donde basta que se produzca aproximadamente el mismo volumen de información. ¿Cómo se ha intentado resolver esto? Aquí el MA OCDE ha modificado la fórmula común a la hora de determinar la existencia de la reciprocidad, respondiendo a las circunstancias particulares de su creación, esto es, como instrumento para implementar el intercambio de información con paraísos fiscales, caracterizados por determinados factores que podrían representar la inviabilidad del intercambio (como la falta de imposición sobre la

renta). Así, el MA OCDE se limita a prever como límite la legislación del Estado requirente, mientras que en el resto de instrumentos suele ser la legislación y práctica administrativa de ambos Estados. Asimismo, el MA OCDE ha supuesto cierto avance en la determinación práctica del cumplimiento del principio de reciprocidad, ya que bastará la declaración del Estado requirente en su solicitud de información de que esta se encuentra conforme a su legislación y práctica administrativa normal.

2) El carácter confidencial de los datos.

Se refiere a secretos comerciales, industriales, empresariales o profesionales, muy ligados a la propiedad intelectual, pero en ningún caso al secreto bancario. Pero lo cierto es que no es posible diferenciar a priori las diversas esferas de secreto. En este sentido los acuerdos se remiten primero a la legislación interna del Estado requerido, y esto plantea serias dificultades, por el carácter abierto de la remisión y por la disparidad de las legislaciones nacionales. Dos soluciones parecen factibles: hacer participar al afectado en la determinación del caso, y mejorar normas comunes convencionales.

3) El orden público.

Pretende proteger al Estado de cualquier ataque a su soberanía fiscal, seguridad o intereses económicos esenciales, o a los de sus ciudadanos. Por ello no puede contravenir sus principios jurídicos sustantivos o esenciales (constitucionales), ni derechos fundamentales. El MA OCDE hace por ello hincapié en que no se mezcle con el secreto bancario. A pesar de esa precisión, el carácter genérico del límite también es en sí problemático, por lo que MA OCDE y MC OCDE reducen su aplicación a casos extremos. Por ello es más bien un límite teórico, que en la práctica surgirá raramente.

4) Discriminación de nacionales del Estado requerido.

Finalmente el MA OCDE, como sucede con la mayoría de los instrumentos internacionales que regulan la materia, adopta el principio de no discriminación como límite al intercambio. Así, prevé la posibilidad de que Estado requerido se niegue al suministro de información cuando esto suponga la aplicación de una norma o requisito tributario que resulte discriminatoria contra uno de sus nacionales.

No obstante, los límites previstos en el Acuerdo no son rígidos, pues nunca obligan a un Estado a rechazar una solicitud, siendo esta una decisión discrecional por parte del Estado

requerido, siempre que se encuentre conforme con su legislación interna. En este sentido, la OCDE recomienda que las autoridades responsables del intercambio consideren las circunstancias particulares del intercambio para determinar la procedencia de este, lo cual está en clara consonancia con la tendencia hacia la maximización del intercambio. Sin embargo, la misma naturaleza de los intercambios discrecionales podría introducir un cierto grado de inseguridad jurídica para el contribuyente afectado.

La eficacia real del MA OCDE y de los TIEAs firmados siguiendo al mismo.

Esta es una de las cuestiones más controvertidas en estos momentos. Aunque requiere un análisis empírico de la aplicación de los mismos, algo que está fuera por completo del marco que nos planteáramos en este trabajo, lo cierto es que ya el propio análisis de los textos apunta a claras dificultades prácticas y a una dependencia evidente de la buena voluntad (política y administrativa) de los Estados implicados.

Así, si en términos generales han supuesto un avance significativo, a nivel práctico su efecto es menor del que cabría esperar, y esto porque hay varios problemas, alguno de los cuales ha intentado solventar el propio MA OCDE con suerte diversa: a) la ausencia de regulación de plazos de respuesta, que generaba una gran incertidumbre, aspecto este donde el MA OCDE ha supuesto un auténtico avance, puesto que a diferencia del resto de instrumentos existentes en el momento de su publicación, el MA OCDE establece un plazo concreto de 90 días para responder, así como otro plazo de 60 días para confirmar que llegó la solicitud. Ahora bien, la cuestión que conviene plantearse es cómo se soluciona el tema cuando un Estado no responde en plazo. Aquí es donde el avance parece verse opacado por la falta de regulación de las posibles consecuencias que conlleva su incumplimiento. En este sentido, parece ser que la única sanción posible es la aplicación del principio de reciprocidad; b) niveles distintos de confidencialidad, que ha hecho que algunos países como EE.UU. o Alemania recurran a acuerdos específicos sobre confidencialidad; c) otro problema práctico es cómo se aporta la información, algo muy dispar según países. Por ello otra de las novedades del MA OCDE es que obliga expresamente a que el Estado requerido aporte la información en la forma requerida por el Estado requirente, en la medida en que lo permita su legislación interna. Esto se hizo extensible al MC OCDE en la reforma de 2005, pero de forma más laxa, pues solo lo recomienda; d) la ausencia de un idioma común de trabajo, lo cual implica costes y problemas de comprensión, que se intentan resolver estandarizando los formatos (lo cual reduciría la necesidad de traducciones); e) la práctica ausencia de información de

retroalimentación; f) problemas relacionados con la distribución de los costes entre países; g) ausencia de voluntad política de colaborar; h) la ausencia de una cultura administrativa orientada a la colaboración, o la falta de recursos humanos.

En definitiva, la firma de un TIEA no es condición suficiente para un intercambio efectivo, extremo este que va a descansar en gran medida tanto en que los Estados realmente modifiquen su legislación interna para adecuarse a las condiciones del mismo, como en la práctica administrativa.

A esto se añade un aspecto dentro del propio articulado del MA OCDE que siembra dudas sobre su alcance: el limitar el estándar a la modalidad de intercambio rogado. Las razones para hacerlo así son claras, en el marco del proyecto sobre competencia fiscal nociva, pero también es cierto que con ello restringe las posibilidades de que el MA OCDE sea un estándar eficaz. En este sentido, el intercambio previsto por la OCDE se encuentra limitado porque en muchas ocasiones se requiere como requisito, para que verdaderamente se ponga en marcha, una sospecha de fraude. Más en general, el intercambio rogado solo es posible si ya antes la administración requirente cuenta con abundante información, algo que pareciera invalidar parcialmente el propio objeto del intercambio. Por ello, podemos considerar que la dependencia del Acuerdo respecto del intercambio rogado resulta contraria a la tendencia internacional e incluso a las recomendaciones de la propia OCDE, que lleva tiempo destacando la importancia de implementar la modalidad del intercambio automático. Una ventaja del intercambio automático es que puede brindar información sobre contribuyentes o fuentes de ingresos desconocidos hasta ese momento, sin que medie ninguna solicitud especial, algo que mejoraría la eficacia tributaria sin ningún género de dudas, en particular precisamente ante el problema de la evasión fiscal. El que el intercambio automático suponga una mejora no implica, sin embargo, que esté carente de dificultades. Así, se puede considerar que para un correcto funcionamiento requiere elevados requisitos a los Estados, en particular que ya cuenten con una legislación interna que obligue a los contribuyentes y a las entidades financieras a suministrar información periódica (de lo contrario habría poco que intercambiar), y que la legislación sobre privacidad no fuera tan estricta como para impedirlo (es el caso que habitualmente aduce Suiza contra esta modalidad de intercambio).

Por supuesto, en torno a estos elementos han ido surgiendo líneas de mejora a explorar, como son: a) el desarrollo de las inspecciones fiscales en el extranjero como mecanismo tanto

complementario como autónomo respecto al intercambio, algo que tendría indudables ventajas cuando nos encontramos ante países con medios tasados y con escasa tradición en el intercambio de información; b) la generalización de otras modalidades de intercambio en el MA OCDE, tal y como están desarrolladas en el resto de instrumentos convencionales; c) el aprovechamiento del potencial de los intercambios discrecionales; d) el desarrollo de órganos de coordinación a nivel internacional, como el previsto por el Convenio OCDE/CE, y la ampliación de sus funciones desde las típicas de recomendación y foro de estudio hacia otras no contempladas como la resolución de controversias; e) el fortalecimiento de los mecanismos de garantía de los derechos del contribuyente, algo que tiene sus propios fundamentos doctrinales, pero que para el caso de la eficacia del intercambio cabría concebirlo como un medio para lograr una colaboración leal por parte de los obligados tributarios.

Derechos del contribuyente.

La tónica de los instrumentos internacionales de intercambio ha sido, como sucede con el MA OCDE, dejar en manos de la legislación interna de los Estados el reconocimiento y garantía de los derechos del particular, sin que se asegure un mínimo común a nivel internacional. Esto ha dado lugar a un claro desequilibrio entre los esfuerzos dedicados a asegurar la eficacia del intercambio y los dedicados a garantizar los derechos de los contribuyentes, desequilibrio que en determinado nivel puede considerarse como un déficit inaceptable, puesto que en algunas ocasiones los ordenamientos nacionales a los que se remite adolecen de lagunas. Lagunas que tienen que ver tanto con la heterogeneidad de normativas nacionales como con la ausencia de previsiones que enlacen los derechos generales con que cuentan los contribuyentes con el procedimiento específico de intercambio de información internacional. Un elemento adicional es que incluso algunas de las medidas tendentes a mejorar la práctica del intercambio han tenido efectos desfavorables sobre los contribuyentes. Es el caso de la desaparición del principio de doble incriminación, que podría suponer una mayor protección para el particular.

Ahora bien, si la OCDE pretende que el MA OCDE se convierta en el estándar de asistencia internacional en cuestiones tributarias, este esfuerzo exige buscar un equilibrio entre la eficacia del intercambio y el establecimiento de salvaguardas que aseguren la confidencialidad de la información y la protección de los derechos fundamentales de las personas involucradas. Esto es tanto más cierto si apreciamos el contexto actual donde parece

emerger un orden tributario internacional, cuya misma coherencia, y medida de éxito, exige relacionar la eficacia de las medidas no solo con el nivel de recaudación sino también con el de los derechos.

Esto supone no desplazar la cuestión a la aplicación de las legislaciones nacionales de los Estados involucrados, sino regular a nivel internacional un conjunto mínimo de derechos, a ser posible en el mismo MA OCDE. En particular en relación con el establecimiento de los siguientes derechos: 1) la notificación del contribuyente (y sus excepciones); 2) el derecho de audiencia; y, 3) el derecho de impugnación ante un órgano independiente, administrativo o judicial, para recurrir la legalidad del intercambio. A esto cabe añadir el impacto que está teniendo en todo proceso administrativo el desarrollo normativo del derecho a la protección de datos personales y, muy en particular, la posible conexión que se puede establecer con el asentamiento de unos estándares internacionales en este ámbito, desarrollo que debe incidir en la mejora de la posición del afectado en los procedimientos de intercambio de información.

Una cuestión conexas con la mejora a nivel internacional de los derechos de los contribuyentes, sujetos a un procedimiento de intercambio, se refiere a la búsqueda de canales que permitan hacerlos prácticos. Aquí hay varios elementos que permiten apuntar a mejoras, como es la ventaja de establecer directrices y checklists que busquen asegurar la protección procedimental de los derechos del contribuyente de acuerdo con prácticas aceptadas internacionalmente. Al respecto se podría utilizar como punto de partida el Manual sobre Intercambio de Información de la OCDE o los Estados podrían desarrollar sus propias directrices que establecieran procedimientos equivalentes para asegurar la protección del contribuyente. Enlazado con esto, podría resultar de utilidad implementar auditorías y revisiones regulares para asegurar un cumplimiento apropiado.

Otro aspecto que podría mejorar la puesta en práctica es el acceso por los contribuyentes al procedimiento amistoso, algo que ya sucede en el MC OCDE para el caso de la doble imposición, pero no para el intercambio de información. En este contexto, cabría la posibilidad de plantearse esta alternativa también en el marco del MA OCDE, constituyéndose en un recurso en manos de los contribuyentes afectados por el intercambio en aquellos casos en que este pudiera ser contrario a los términos previstos por el Acuerdo, en particular tratándose de intercambios de datos protegidos por disposiciones sobre propiedad

intelectual; o como una forma para que los contribuyentes puedan poner en acción el intercambio de información para sus propios intereses, por ejemplo, para obtener elementos probatorios fuera de su alcance.

En definitiva, si el MA OCDE ha supuesto un avance innegable en la consolidación de unos estándares internacionales, conviene considerar que el desarrollo no puede descansar en un haz limitado de instrumentos, sino que precisa de una mayor coordinación entre herramientas nacionales, bilaterales y multilaterales. Esto es, un equilibrio entre los distintos círculos de la legislación tributaria, que tenga en cuenta todos los principios que se han ido elaborando durante más de cincuenta años de trabajos en la materia a nivel internacional. Por una parte, los principios referidos a la prestación del intercambio como son los principios de subsidiariedad, de reciprocidad, de autonomía procedimental, y de no discriminación. Por otra parte, los principios relativos al uso de la información, como los principios de especialidad y de confidencialidad. Pero también un equilibrio entre la eficacia del intercambio internacional de información tributaria y los derechos de los contribuyentes afectados, habida cuenta que no son dos mundos separados siempre en conflicto sino los auténticos sujetos del intercambio.

En este sentido una tendencia esperanzadora, en el contexto de una nueva concepción de la relación de las Administraciones tributarias con los contribuyentes, es la del reconocimiento expreso de ciertos derechos básicos de los contribuyentes por medio de cartas o estatutos, que no son otra cosa que el reflejo de los derechos fundamentales de los ciudadanos en el ámbito tributario. Estos derechos, entonces, podrían constituir la base del desarrollo normativo de los derechos del obligado tributario en el procedimiento de intercambio internacional, conectando de esta manera garantías ciudadanas y sostenibilidad de los sistemas tributarios.

BIBLIOGRAFÍA.

- ABAD CARRASCO, M. V., “La asistencia mutua y el intercambio de información entre Administraciones Aduaneras”, *Cuadernos de Formación*, Vol. 1/2007, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- ABERY, E., “International taxation and human rights”, *Tax Notes International*, vol. 46, núm. 12, 2007.
- ABERY, E., “The OECD and Harmful Tax Practices”, *Tax Notes International*, vol. 46, núm. 8, 2007.
- ADONNINO, P., “International Agreements”, en CIAT, *Combating Tax Abuse and Fraud*, (CIAT Technical Conference, Venecia, 1993).
- ADONNINO, P., “Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones Fiscales nacionales”, CIAT, 1995.
- ADONNINO, P., “El intercambio de información entre Administraciones fiscales”, en UCKMAR, V. (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo II, Ed. Temis, Bogotá, 2003.
- AGULLÓ AGÜERO, A., “Intercambio de información tributaria y derecho de la información (Notas sobre la incorporación al Derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)”, *Noticias C.E.E.*, núm. 46, 1998.
- ALBI IBÁÑEZ, E., *Sistema fiscal español*, 20ª. Edición, Ed. Ariel, Barcelona, 2005.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “El secreto profesional y el deber de colaboración tributaria”, *Partida Doble*, núm. 151, 2004.
- ALINK, M. y KOMMER, V. van, *Manual para las Administraciones tributarias. Estructura organizacional y gerencia de las Administraciones tributarias*, CIAT, Amsterdam, 2000.
- ALMUDÍ CID, J. M., “El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.
- ALVAREZ GARCÍA, S., FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I., “La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: Entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales”, *Documentos de Trabajo*, núm. 15/03, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
- ALZAGA VILLAMIL, O. (Dir): *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo II, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1997.
- AMBROSIANO, M. F. y CAROPPO, M. S., “Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms”, *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, vol. 53, núm. 3, 2005.
- ANAMOURLIS, T. y NETHERCOTT, L., “An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, núm. 12, 2009.
- ANDRÉS AUCEJO, E. y ROZAS VALDÉS, J. A., “El defensor del contribuyente, un estudio de Derecho comprado: Italia y EEUU”, *Documentos de Trabajo 5/2004*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- ARNOLD, B. J., “The 2008 update of the OECD Model: an introduction”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, núms. 5/6, 2009.
- ARNOLD, B. J., “An Introduction to the 2010 Update of the OECD Model Tax Convention”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, núm. 1, 2011.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: La incidencia de la informática en el contribuyente”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998.
- ATTARD, R., “The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications”, en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- AULT, H. J., “Tax Competition: What (If Anything) To Do About it?”, en KIRCHHOF, P., LEHNER, M., *et. al.*, *Staaten und Steuern (Test schnft für Klaus Vogel Zum 70. Geburt Stag)*, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2000.
- AVERY JONES, J. F., “A Tale of Two Taxes: The Interaction Between Treaty and Unilateral Relief”, en ANDERSSON, K., MELZ, P., y SILFVERBERG, C. (Eds.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Series on International Taxation, núm. 27, Kluwer Law International, Londres, 1991.
- AVERY JONES, J. y BAKER, P., “The Multiple Amendment of Bilateral Double Taxation Conventions”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 1, 2006.

- BACCHETA, P. y ESPINOSA ALEJOS, M. P., “Transmisión de información fiscal entre gobiernos por motivos estratégicos”, *Hacienda Pública Española*, núm. 131, 1994.
- BAKER, P., *Double Taxation Agreements and International Tax Law (A Manual on the OECD Model Double Taxation Convention 1997)*, Sweet and Maxwell, Londres, 1991.
- BAKER, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation*, vol. 40, núm. 8, 2000.
- BAKER, P., “Protection of the Taxpayer by the European Court of Justice”, *European Taxation*, vol. 44, núm. 10, 2004
- BAKER, P., “Taxpayers’ Charters and a Taxpayers’ Charter for Europe”, en NYKIEL, W., y SEK, M. (Eds.), *Protection of Taxpayer’s Rights: European, International and Domestic Tax Law*, Wolters Kluwer Law, Varsovia, 2009.
- BALAGUER CALLEJÓN, F., (Coord.), *Manual de Derecho Constitucional*, vol. II, sexta edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2011.
- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Los derechos del contribuyente*, Ed. La Ley, Madrid, 2000.
- BARCELÓ, R. y PÉREZ ASINARI, M. V., “Transferencia internacional de datos personales”, en MARTÍNEZ MARTÍNEZ, R. (Coord.), *Protección de Datos. Comentarios al Reglamento de Desarrollo de la LOPD*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009.
- BARNARD, J., “Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, núm. 1, 2003.
- BARRET, E., “Aspects of the 2010 Update Other than Those Relating to Article 7 of the OECD Model Tax Convention”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, núm. 1, 2011.
- BARTLETT, R. T., “The making of Double Taxation Agreements”, *British Tax Review*, núms. 3-4, 1991.
- BAVILA, A., “Some issues on the exchange of information between revenue authorities”, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. I, núm. 2, 2001.
- BAXENDALE-WALKER, P., “OECD Demands and International Law”, *The OFC Report 2004 (The Premier Report of the World’s Leading International Financial Service Centres)*, Campden Publishing Ltd., Londres, 2004.
- BAYONA GIMÉNEZ, J. J., “Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas”, *Quincena Fiscal*, núm.8, 2000.
- BAYONA GIMÉNEZ, J. J., “Spain (Tax Competition)”, en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003.
- BEAMS, M.K., “Obtaining relief through competent authority procedures and treaty exchange of tax information”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 46, núm. 3, 1992.
- BEITH, R. M., “Exchange of Tax Information and International Tax Aspects”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 46, núm. 12, 1992.
- BEITH, R. M., “Intercambio de información tributaria y cooperación internacional. Intercambio de información tributaria y aspectos tributarios internacionales”, en *La tributación frente a las tendencias en la economía mundial*, XXVI Asamblea General del CIAT, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.
- BELL, K. A., “U.S., Jersey Sign Tax Info Exchange Agreement”, *Tax Notes*, vol. 97, núm. 6, 2002.
- BENTLEY, D. (Ed.), *Taxpayers’ Rights. An International Perspective*, Ed. Queensland Revenue Law Journal, Adelaide, 1998.
- BENTLEY, D., “International Constraints on National Tax Policy”, *Tax Notes International*, vol. 30, núm. 11, 2003.
- BENTLEY, D., *Taxpayers’ rights: theory, origin and implementation*, Series on international taxation, núm. 31, Kluwer Law International, Londres, 2007.
- BISCHEL, J. E., “Protection of Confidential Information in Tax Matters”, *International Tax Journal*, vol. 19, núm. 2, 1993.
- BOBBIO, N., *Estado, gobierno y sociedad*, Ed. Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1997.
- BOKOBO MOICHE, S., “Código de Conducta Fiscal en el Ámbito de las Empresas: La armonización de la imposición directa en la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000.
- BOKOBO MOICHE, S., “Los convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: Interpretación y calificación”, *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005.
- BORJA SANCHIS, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, Monografías jurídicas, Ed. Diálogo, Valencia, 2005.

- BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- BOS, W. J., "Netherlands: The Changing World of European Tax Policy", *European Taxation*, Vol. 40, núm. 9, 2000.
- BOUZORAA, M. A., "Disclosure to taxpayer of information received from IRS", *European Taxation*, vol. 33, num. 11, 1993.
- BRAGUE CAMAZANO, J., "Aproximación a una teoría general de los derechos fundamentales en el Convenio Europeo de Derechos Humanos", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 74, 2005.
- BRANSON, C. C., "The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers", *Australian Tax Review*, vol. 33, núm. 2, 2004.
- BRATTON, W. W. y McCAHERY, J. A., "Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation", *Common Market Law Review*, vol. 38, núm. 3, 2001.
- BROKELIND, C. "The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- BRUNSCHOT, F. V., "The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, núm. 1, 2005.
- BRZEZINSKY, B., "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues", en NYKIEL, W. y SEK, M. (Eds.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law*, Wolters Kluwer Law, Varsovia, 2009.
- BUQUICCHIO-DE BOER, M., "Tax matters and the European Convention on Human Rights", en IFA, *Taxation and Human Rights. A survey of case-law* (Seminario en el 41º Congreso de IFA, Bruselas, 1987), IFA Congress Series, Vol. 12, Ed. Kluwer Law, Deventer (Holanda), 1988.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "Fiscalidad internacional e intercambio de información", en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2001.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambio de información (Impuestos directos e IVA)", *Documentos de Trabajo 23/02*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE", *Cuadernos de Formación*, vol. 4, núm. 16, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- BUSTOS BUIZA, J. A., "Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición", *Documentos de Trabajo*, núm. 9/01, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- BUTANI, M., "Tax Treaty Interpretation", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 10, núms. 1-2, 2004.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., "El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información", *Papeles de Trabajo*, núm. 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., "La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 211, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. L/258, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., "Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations", *Intertax: International Tax Review*, vol. 28, núm. 12, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., "Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., "Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el Derecho comunitario europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los cdís?", *Documentos de trabajo*, núm. 4/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., "El intercambio de información entre Administraciones tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada", en RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A. (Dirs.), *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003.

- CALDERÓN CARRERO, J. M., “El Artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información”, en RUIZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (Coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Spain Updates Its International Tax System”, *Tax Notes International*, vol. 38, núm. 6, 2005.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Effects of the EC Savings Tax Directive on Spain”, *Tax Notes International*, vol. 40, núm. 11, 2005.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos de Trabajo*, núm. 20/06, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “La cláusula de intercambio de información articulada en los convenios de doble imposición”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información y asistencia mutua”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales*, Ed. CISSPRAXIS, Bilbao, 2008.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Ed. Netbiblo, La Coruña, 2009.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad internacional*, 4ª. Edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A., “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Ed. Edición Fiscal CISS, Bilbao, 2008.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y PIÑA, M. D., “Interpretation of Tax Treaties”, *European Taxation*, vol. 39, núm. 10, 1999.
- CALVO ORTEGA, R., “La hora de los paraísos fiscales”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2009.
- CALVO ORTEGA, R., “La protección de los obligados tributarios “desde dentro” de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente”, *Impuestos*, núm. 7, 2009.
- CALVO VÉRGEZ, J., “El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional Tributario: algunas consideraciones”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2003.
- CANTILLON ROSS, J., “The Abuse of the proposed Stop Tax Haven Abuse Act”, *Tax Planning International Review*, vol. 36, núm. 4, 2009.
- CARBAJO VASCO, D., *El intercambio de información en los convenios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.
- CARBAJO VASCO, D., “Hacienda Pública y globalización”, *Crónica Tributaria*, núm. 123, 2007.
- CARDONA RUBERT, M. B., “Derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición en el nuevo reglamento de desarrollo de la LOPD”, en MARTÍNEZ MARTÍNEZ, R. (Coord.), *Protección de Datos. Comentarios al Reglamento de Desarrollo de la LOPD*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009.
- CARLSON, K., “An Analysis of the OECD’s Tax Haven Work as It Relates to Globalization, Sovereignty, and Privacy”, *Journal of Taxation of Investments*, vol. 21, núm. 2, 2004.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios fiscales internacionales*, Ed. CISSPRAXIS, Bilbao, 2005.
- CARRILLO SALCEDO, J. A., *Soberanía del Estado y Derecho internacional*, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 1976.
- CASADO OLLERO, G. y DE LA PEÑA, G.: “El régimen jurídico del intercambio de información tributaria”, en MARTÍNEZ DE LA FUENTE, A. (Dir.), *Estudios sobre el Convenio entre España y EEUU para evitar la doble imposición*, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.
- CASTILLO VÁZQUEZ, I. C. del, *Protección de datos: cuestiones constitucionales y administrativas. El derecho a saber y la obligación de callar*, Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007.

- CASTRO CID, B. de (Coord.), *Introducción al estudio de los Derechos Humanos*, Ed. Universitas, Madrid, 2003.
- CAYÓN GALIARDO, A., “Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 85, 2009.
- CERIONI, L., “Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law?”, *European Taxation*, vol. 45, núm. 7, 2005.
- CHAVAGNEUX, C. y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, Ed. El Viejo Topo, Barcelona, 2007.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, *Impuestos*, vol. II, 1988.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, en SERRANO ANTÓN, F. (Coord.), *Fiscalidad Internacional*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria”, en MARTÍN DÉGANO, I. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los límites difusos entre la competencia fiscal “lesiva” y “beneficiosa”: Una reflexión sobre la necesidad de armonizar la imposición directa”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Ed. Colex, Madrid, 2005.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “¿Competencia fiscal “lesiva” o “beneficiosa”? Un argumento adicional para la armonización de la imposición directa de los no residentes”, *CEF Contabilidad y Tributación*, núm. 280, 2006.
- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), *Manual de Fiscalización. Refuerzo de la función de fiscalización en las Administraciones tributarias de América Latina y el Caribe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003.
- CIMINIELLO, C., “Nuevas tecnologías e intercambio de información entre Administraciones”, en CIAT, *La Administración tributaria al servicio del ciudadano*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
- COCKFIELD, A. J., “Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights”, *University of British Columbia Law Review*, Vol. 42, 2010. Disponible en http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1705551.
- COLE, R. T. et. al., “Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part I)”, *Tax Management International Journal*, vol. 23, núm. 12, 1994.
- COLE, R. T. et. al., “Exchange of Information and Assistance in Tax Collection (Part II)”, *Tax Management International Journal*, vol. 24, núm. 1, 1995.
- COLLADO YURRITA, M. A., “Fuentes del Derecho tributario internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Ed. Colex, Madrid, 2005.
- COLLADO YURRITA, M. A. y ROMERO FLOR, L. M., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Intercambio internacional de información tributaria: Avances y proyección futura*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011.
- COLLINS, M. H., “The United Nations Model Double Taxation Convention”, *Tax Planning International Review*, vol. 8, núm. 8, 1981.
- CORDEIRO GUERRA, R., y DORIGO, S., “Taxpayer’s Rights as Human Rights During Tax Procedures”, en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M., “El intercambio de información sobre las rentas del capital mobiliario en la Unión Europea”, en MARTÍN DÉGANO, I. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.
- CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2001.
- CRUZ AMORÓS, M., “El intercambio de información y el fraude fiscal”, *ICE (Información Comercial Española)* (Monográfico sobre nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional), núm. 825, 2005.
- CRUZ PADIAL, I., “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2003.
- CRUZ PADIAL, I., “Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2007.

- DAVARA RODRÍGUEZ, M. A. (Coord.): *Jis'2000 III Jornadas sobre Informática y Sociedad*, Instituto de Informática Jurídica, Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2001.
- DAVIS, R. B., "The OECD Model Tax Treaty: Tax Competition and Two-Way Capital Flows", *International Economic Review*, vol. 44, núm. 2, 2003.
- DEANEHAN, R., "Intercambio de información tributaria y cooperación internacional", en CIAT, *La tributación frente a las tendencias en la economía mundial*, XXVI Asamblea General del CIAT, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.
- DEL GIUDICE, M., "Las necesidades y experiencias de asistencia mutua internacional entre las Administraciones tributarias", en CIAT, *Impacto del proceso de modernización en la Administración Tributaria*, (Asamblea General del CIAT, núm. 30, Santo Domingo, 1996).
- DEL GIUDICE, M., "La cooperación internacional entre las Administraciones tributarias en el contexto de la globalización económica", (Asamblea General del CIAT, núm. 32, Salvador de Bahía, Brasil, 1998). Disponible en www.ciat.org (consultado agosto 11, 2010).
- DELGADO PACHECO, A., "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", *Impuestos*, vol. I, núm. 6, 1990.
- DELMAS GONZÁLEZ, F. J., "La Directiva sobre fiscalidad del ahorro", en *Fiscalidad Internacional XLVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero* (Madrid 5-8 noviembre 2001), Ed. Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- DELMAS GONZÁLEZ, F. J., "Hacia una revisión de la Directiva del Ahorro", *Crónica Tributaria*, núm. 130, 2009.
- DEPARTAMENTO DEL TESORO DE EE.UU., *Tax Havens in the Caribbean Basin*, Department of Treasury, Washington, D. C., 1984.
- DESARI, M. A., FOLEY, C. F. y HINES, J. R., "The demand for tax haven operations", *Journal of Public Economics*, vol. 90, núm. 3, 2006.
- DHARMAPALA, D., "What problems and opportunities are created by tax havens?", *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 24, núm. 4, 2008.
- DHARMAPALA, D., "Which countries become tax havens?", *Journal of Public Economics*, vol. 93, núm. 9-10, 2009.
- DÍAZ, E., *Estado de Derecho y sociedad democrática*, Ed. Taurus, Madrid, 1998.
- DÍEZ-PICAZO, L.M.: *Sistema de derechos fundamentales*, Ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2003.
- DOCCLO, C., "Exchange of Information", *European Taxation*, vol. 39, núm. 8, 1999.
- DOERNBERG, R. L. y VAN RAAD, K., *The 1996 United States Model Income Tax Convention. Analysis, Commentary and Comparison*, Kluwer Law International, La Haya, 1997.
- DOGGART, C., *Tax havens and their uses*, Special Report núm. 1191, The Economist Publications, Londres, 1990.
- DOLAN, M. P., "International Agreements", en CIAT, *Combating Tax Abuse and Fraud*, (CIAT Technical Conference Venecia 1993).
- EDWARDS, C. y MITCHELL, D. J., *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*, CATO Institute, Washington D. C., 2008.
- ELLIS, M. J., "Are Measures to Curb Harmful Tax Competition Necessary?", *European Taxation*, vol. 39, núm. 3, 1999.
- ELLIS, M. J., "The Role of the Commentaries on the OECD Model in Tax Treaty Interpretation Process – Response to David Ward", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006.
- ENGELLEN, F., "Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006.
- ESCALONA RUIZ, M. A., "Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua", *Cuadernos de Formación de la Escuela de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 11, núm. 29, 2010. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/29_10.pdf (Consultado el 7 de abril de 2011).
- FALCÓN Y TELLA, R., "El Derecho fiscal europeo", en MARTÍN DÉGANO, I. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2010.
- FANTOZZI, A., "The Applicability of State Aid Rules to Tax Competition Measures: A Process of "De Facto" Harmonization in the Tax Field?", en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003.

- FARRÉ ESPAÑOL, J. M., *La Doble Imposición: Modelo OCDE 1992*, Escuela de Administración de Empresas de Barcelona, Barcelona, 1994.
- FERNÁNDEZ SEGADO, F. (Coord.), *Dignidad de la persona, derechos fundamentales, justicia constitucional*, Ed. Dykinson, Madrid, 2008.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2007.
- FERNÁNDEZ SALMERÓN, M., *La protección de los datos personales en las Administraciones públicas*, Estudios de Protección de Datos, Ed. Civitas, Madrid, 2003.
- FERRE NAVARRETE, M., “Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2007.
- FIELD, T. F., “Tax Competition in Europe and America”, *Tax Notes*, vol. 98, núm. 14, 2003.
- FISHER, R., “Confidential tax communication: A right or a privilege?”, *Australian Tax Forum*, vol. 20, núm. 4, 2005.
- FLORINDO GIJÓN, F., “El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2003.
- FONTANA, R., “The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part 2”, *European Taxation*, Vol 46, núm. 6, 2006.
- FRIEDLANDER, L. y WILKIE, S., “Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions—And Why It Is Important To Know About It”, *Canadian Tax Journal*, vol. 54, núm. 4, Toronto, 2006.
- GALÁN BALLESTEROS, A. I., YACER SANZ, R., FONTANA PUIG, A. et. al.: *Protección de datos de carácter personal. Legislación y jurisprudencia*, Ed. Práctica de Derecho, Valencia, 2001.
- GAMMIE, M., “International Tax Avoidance: a UK Perspectiva”, en LINDENCRONA, G., LODIN, S., y WILMAN, B. (Eds.), *International Studies in Taxation: Law and Economics. Liber Amicorum Leif Muten*, Series on International Taxation, núm. 21, Kluwer Law International, Londres, 1999.
- GANGEMI, B., “International mutual assistance through exchange of information”, *IFA, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVb, 1990.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J. y MARTÍN DE LA LEONA, J. M., “Derecho Procesal”, en PRIETO SANCHÍS, L. (Coord.), *Introducción al Derecho*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1996.
- GARCÍA CARACUEL, M., “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 133, 2007.
- GARCÍA DE LA CALLE, A. y SERRANO ANTÓN, F., “La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, 2002.
- GARCÍA HEREDIA, A., “The Bermuda Triangle Approach: The Spanish Reaction to Uncooperative and Low-Tax Countries”, *European Taxation*, vol. 47, núm. 11, 2007.
- GARCÍA IZQUIERDO, S.: “La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y los ficheros tributarios”, *Gaceta Fiscal*, núm. 207, 2002.
- GARCÍA NOVOA, C., *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. Disponible en http://www.gnestudiotributario.es/docs/50_SEMANA.pdf (consultado el 27 de abril de 2012).
- GARCÍA PRATS, F. A., “Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information”, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review)*, núm. 2, 1999.
- GARCIA PRATS, F. A., “El intercambio de información en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas. El Artículo 26”, UNPAN, Naciones Unidas, 1999. Disponible en <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002459.pdf>.
- GARCÍA PRATS, F. A., “Exchange of information under article 26 of the UN Model Tax Convention”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 53, núm. 12, 1999.
- GARCÍA PRATS, F. A., “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Documentos de Trabajo*, núm. 24/01, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- GARCÍA PRATS, F. A., “Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global”, *Documentos de Trabajo*, núm. 3/07, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- GARCÍA PRATS, F. A., “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009.

- GARCÍA PRATS, F. A., “La cláusula de no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad internacional*, 4ª. Edición, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.
- GARRIDO FALLA, F. et al.: *Comentarios a la Constitución*, 3ª edición, Civitas, Madrid, 2001.
- GARRIGA DOMÍNGUEZ, A.: *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004.
- GIL HERNÁNDEZ, C., “Trends in the Exchange of Relevant Tax Information”, en STEFANER, M. y ZÜGER, M. (Eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Postgraduate International Tax Law, Viena, 2005.
- GNAEDINGER, C., “EU Wants New Tax Haven Oversight”, *Tax Notes International*, vol. 53, núm. 9, 2009.
- GOEDE, J. J. P. de, “Taxpayer Protection in International Tax Law”, en NYKIEL, W., y SEK, M. (Eds.), *Protection of Taxpayer’s Rights: European, International and Domestic Tax Law*, Wolters Kluwer Law, Varsovia, 2009.
- GOLDBERG, H. L., “Conventions for the elimination of international double taxation: Toward a developing country model”, *Law and Policy in International Business*, vol. 15, núm. 3, 1983.
- GÓMEZ POMAR RODRÍGUEZ, J., “Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales”, *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria”, *Tributos Locales*, núm. 47, 2005.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- GOODMUND, T., “Is international tax competition a good thing?”, *Australian Tax Forum: A Journal of Taxation Policy, Law and Reform*, vol. 21, núm. 3, 2006.
- GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview (A report to the Commissioner of Internal Revenue the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy))*, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Washington, D. C., 1980.
- GORRINGE, J., “OECD delivers on G20 tax blacklist pledge”, *Tax Planning International Review*, vol. 36, núm. 4, 2009.
- GRAU RUÍZ, M. A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: El procedimiento de asistencia mutua*, Ed. La Ley, Madrid, 2000.
- GRAU RUÍZ, M. A., “La revitalización del intercambio de información en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.
- GRAU RUÍZ, M. A., “Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction”, *EC Tax Review*, vol. 15, núm. 4, 2006.
- GRAU RUÍZ, M. A., “La interacción entre los diferentes instrumentos jurídicos que permiten el intercambio de información en el ámbito comunitario”, *Noticias de la UE*, núm. 254, 2006.
- GRAVELLE, J. G., “Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion”, *National Tax Journal*, vol. LXII, núm. 4, 2009.
- GREGGI, M., “The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case”, *International Tax Review: Intertax*, vol. 35, núm. 11, 2007.
- GROCOTT, J., “A time for transparency and clarity”, *International Tax Review*, vol. 21, núm. 3, 2010.
- GRUPERT, H., “Tax Planning by Companies and Tax Competition by Governments. Is There Evidence of Changes in Behavior?”, en HINES, J. R. (Ed.), *International Taxation and Multinational Activity*, The University of Chicago Press, Chicago, 2001.
- GUICHOT REINA, E., “Transparencia y acceso a la información pública en España: análisis y propuestas legislativas”, *Documentos de trabajo*, núm. 170/2011, Fundación Alternativas, 2011. Disponible en www.falternativas.org/content/download/17967/.../2/.../Doc170.pdf (consultado el 18 de septiembre de 2012).
- GUICHOT REINA, E., *Transparencia versus protección de datos*. Disponible en www.aepda.es/AEPDAAdjunto-101-PonenciaEmilio-GuichotTranspa (consultado el 18 de septiembre de 2012).
- GUTIÉRREZ LOUSA, M. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., “Las consecuencias fiscales de la globalización”, *Documentos de Trabajo*, núm. 8/07, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

- GUTMANN, D., “Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU”, en KOFLER, G., POIARES MADURO y M., PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- HAMAEKERS, H. M., “Multilateral Instruments on the Avoidance of Double Taxation”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol., 40, núm. 3, 1986.
- HAMAEKERS, H., “Tackling Harmful Tax Competition- a Round Table on the Code of Conduct”, *European Taxation*, núm. 9, 2000.
- HATTINGH, J. P., “Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It”, *Bulleting for International Fiscal Documentation*, vol. 57, núm. 5, 2003.
- HAY, R. J., “Offshore Financial Centres: The Supranational Initiatives”, *Tax Planning International Review*, vol. 28, núm. 2, 2001.
- HAY, R. J., “Tax Planning. A Level Playing Field for Tax Information Exchange?”, *Tax Planning International Review*, vol. 30, núm. 9, 2003.
- HAY, R. J., “OECD Global Forum on Tax Information Exchange”, *Tax Planning International Review*, vol. 31, num. 7, 2004.
- HAY, R. J. “OECD Level Playing Field Report Released: Consensus or Conflict?”, *Tax Planning International Review*, vol. 33, núm. 6, 2006.
- HELLER, H., *La soberanía. Contribución a la teoría del Derecho estatal y del Derecho internacional*, Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1995.
- HEMELS, S., “How the Netherlands Deals With Information Requests on Taxation”, *Tax Notes International*, vol. 39, núm. 10, 2005.
- HENDRICKS, B., “A View on Tax Harmonization and the Code of Conduct”, *European Taxation*, núm. 9, 2000.
- HENRIKSSON, M., “Mecanismos y acciones para la asistencia administrativa mutua” en CIAT, *Oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario a través de la interacción y la cooperación* (Asamblea General del CIAT núm. 36, Quebec, 2002). Disponible en www.ciat.org (consultado el 2 de agosto de 2010).
- HERNÁNDEZ VIGUERAS, J., *La Europa opaca de las finanzas y sus paraísos fiscales offshore*, Ed. Icaria Antrazyt, Barcelona, 2008.
- HINES, J. R., y RICE, E. M., “Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business”, *The Quarterly Journal of Economics*, vol. CIX, núm. 1, 1994.
- HUBER, M. F. y DUSS, F., “Switzerland: Recent Developments in International Tax Law. Part 1”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, núm. 12, 2009.
- HUBER, M. y RENTZSCH, D.P., “Conference report: History of Double Taxation Conventions, Rust, 4-7 July 2008”, *International Tax Review: Intertax*, vol. 36, núm. 11, 2008.
- ITALIA, M., “Taxpayers’ rights – enshrined in legislation or granted in administrative concessions: A comparison of taxpayers’ rights and obligations in Australia, Canada, NZ, the UK and the US”, en WALPOLE, M. y EVANS, C. (Eds.), *Tax Administration in the 21st Century*, Prospect Media, Chippendale, 2001.
- JACKSON, R., “The Mouse That Roared: Liechtenstein’s Tax Mess”, *Tax Notes International*, vol. 49, núm. 9, 2008.
- JEFFERY, R. J., *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Series on International Taxation, núm. 23, Kluwer Law International, Londres, 1999.
- JESÚS MARTOS, J., “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, *CEF Contabilidad y Tributación*, núm. 290, 2007.
- JOGARAJAN, S. y STEWART, M., “Harmful tax competition: Defeat or victory?”, *Australian Tax Forum*, vol. 22, núm. 1, 2007.
- JUAN PEÑALOSA, J. L. de, “Harmful Tax Competition Measures: A Critique”, en *Report of Proceedings of the First World Tax Conference: Taxes Without Borders. 2000 World Tax Conference Tax Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000.
- KAUR, D. y SAW, R., “The EOI Standard – Past, Present and Future”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 16, núm. 1, 2010.
- KEEN, M., “Preferential Regimes Can Make Tax Competition Less Harmful”, *National Tax Journal*, vol. LIV, núm. 4, 2001.
- KEEN, M. y LIGTHART, J. E., “Incentives and Information Exchange in International Taxation”, *International Tax and Public Finance*, vol.13, núms. 2/3, 2006.

- KEEN, M. y LIGTHART, J. E., “Information Sharing and International Taxation: A Primer”, *International Tax and Public Finance*, vol.12, núm. 1, 2006.
- KIEKEBELD, B. J., *Harmful Tax Competition in the European Union. Code of Conduct, countermeasures and EU law*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, La Haya, 2004.
- KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- KOSTERS, B., “The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 10, núms. 1-2, 2004.
- LAMADRID DE PABLO, A., “El Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de Estado”, *Documentos de Trabajo*, núm. 3/2005, Centro de Política de la Competencia del Instituto de Estudios Europeos, Universidad San Pablo-CEU, Madrid, 2005.
- LAMAGRANDE, A. L., “Los desafíos de la Administración Tributaria frente a la globalización”, *Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *La competencia fiscal desleal en los estados miembros de la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010.
- LANG, M., “The Concept of a Multilateral Tax Treaty”, en LANG, M. (Ed.), *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*, Series on International Taxation, núm. 18, Kluwer Law International, Londres, 1998.
- LANG, M., “The Personal Scope of a Multilateral Tax Treaty”, en LANG, M. (Ed.), *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*, Series on International Taxation, núm. 18, Kluwer Law International, Londres, 1998.
- LANG, M., “Taxes Covered” – What is a “Tax” according to Article 2 of the OECD Model?”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, núm. 6, 2005.
- LEHNER, M., “EC Law and the Competence to Abolish Double Taxation”, en GASSNER, W., LANG, M., y LECHNER, E. (Eds.), *Tax Treaties and EC Law*, Series on International Taxation, núm. 16, Kluwer Law International, Londres, 1997.
- LESZCZYŃSKA, A. “The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection”, en WŁODZIMIERZ, N. y MALGORZATA, S., (Eds.), *Protection of Taxpayer’s Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Ed. Wolters Kluwer, Varsovia, 2009.
- LEZERTUA, M., “El derecho a la vida privada y familiar en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en LÓPEZ ORTEGA, J. J. (Dir.), *Perfiles del Derecho constitucional en la vida privada y familiar*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.
- LODIN, S. O., “What ought to be taxed and what can be taxed: A new international dilemma”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 5, 2000.
- LONCAREVIC, I., “Economic Relevance of Double Taxation Conventions”, en STEFANER, M. y ZÜGER, M. (Eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Postgraduate International Tax Law, Viena, 2005.
- LÓPEZ CARBAJO, J. M., “La moral tributaria y el comportamiento del contribuyente”, en *La moral tributaria como determinante en el mejoramiento de la eficacia de la Administración tributaria* (Asamblea General del CIAT, núm. 45, Quito, 2011). Disponible en www.ciat.org (consultado el 28 de abril de 2013).
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Monografía Ciencias Jurídicas, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- LÓPEZ FEITO, F., “Guía de la OCDE sobre el intercambio de información fiscal entre Estados”, *Cuadernos de Formación*, núm. 24, Inspección de Tributos, 1993.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, Cuadernos fiscales, núm. 2, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2000.
- LOSANO, M. G., PÉREZ LUÑO, A. E. y GUERRERO MATEUS, M. F., *Libertad informática y leyes de protección de datos personales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989.
- LOUKOTA, H., “Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network”, en LANG, M. (Ed.), *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*, Series on International Taxation, núm. 18, Kluwer Law International, Londres, 1998.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., *El derecho a la autodeterminación informativa. La protección de los datos personales frente al uso de la informática*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., “La construcción del derecho a la autodeterminación informativa y las garantías para su efectividad”, en LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. y PIÑAR MAÑAS, J. L., *El derecho a la autodeterminación informativa*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009.

- LULLO, M., “Tax Treaties. Improving the Exchange of Information –A U.S. Perspective”, *Tax Tribune*, núm. 9, 2001.
- LURIE, J., KEIJZER, H., GALLI, C. y HACCIUS, C., “Exchange of Information Within the EU”, *Tax Planning International Review*, vol. 24, num. 8, 1997.
- MAISTO, G., “The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention”, en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- MAISTO, G. y PISTONE, P., “A European Model for Member States’ Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) – Part 2”, *European Taxation*, vol. 48, núm. 11, 2008.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias”, *Documentos de Trabajo*, núm. 4/01, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”, *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002.
- MALHERBE, J., “Protection of confidential information in tax matters”, *IFA, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVb, 1990.
- MALHERBE, J., “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2001.
- MALHERBE, J., “Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union”, en KIRCHHOF, P., LEHNER, M., et. al., *International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel*, Series on International Taxation, vol. 26, Kluwer Law International, Londres, 2002.
- MARÍA GIULIANI, F., “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas”, en UCKMAR, V. (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Ed. Temis, Bogotá, 2003.
- MARINO, G., “La consideración de los paraísos fiscales y su evolución”, en UCKMAR, V. (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo II, Ed. Temis, Bogotá, 2003.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis*, Series on International Taxation, núm. 22, Kluwer Law International, Londres, 1999.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “Los comentarios al MC OCDE: Su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”, *Carta Tributaria*, núm. 20, 2003.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “Comentarios a los artículos 29 y 30 MC OCDE”, en RUÍZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (Coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 58, núm. 1, 2004.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC Law on the Concept of Tax in the OECD Model”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, núm. 10, 2005.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación” en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales*, Ed. CISSPRAXIS, Bilbao, 2005.
- MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009.
- MARTÍN MORATA, B., “Los acuerdos de intercambio de información”, *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 10, núm. 14, 2010. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/14.pdf (consultado el 11 de marzo de 2011).
- MARTÍN QUERALT, J., “Procedimiento sancionador tributario y Tribunal Europeo de Derechos humanos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 241, 2010.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Ed. Iustel, Madrid, 2008.

- MARTÍNEZ GINER, L. A., “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2009.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., “La ‘multilateralización’ de la cooperación administrativa en materia fiscal: Avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa”, *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, núm. 2, 2012.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: Un análisis jurisprudencial*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2002.
- MASBERNAT MUÑOZ, P., “Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional”, *Ius et Praxis*, vol. 8, núm. 2, 2002.
- MASSONE PARODI, P., *La doble tributación internacional y los convenios para evitarla*, Ed. Edeval, Valparaíso, 1997.
- MATTSSON, N., “Multilateral Tax Treaties – a model for the future?”, en LINDENCRONA, G., LODIN, S., y WILMAN, B. (Eds.), *International Studies in Taxation: Law and Economics. Liber Amicorum Leif Mutén*, Series on International Taxation, núm. 21, Kluwer Law International, Londres, 1999.
- MAYER, P., “Information Exchange: Deterring International Tax Avoidance and Evasion”, *Tax Notes International*, vol. 45, núm. 8, 2007.
- MBA, O., “Transparency and Accountability of Tax Administration in the UK: The Nature and Scope of Taxpayer Confidentiality”, *British Tax Review*, núm. 2, 2012.
- MCCracken, S. K., “Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the “Exchange-of-Information Age””, *Canadian Tax Journal*, vol. 50, núm. 6, 2002.
- MCINTYRE, M. J., “How to End the Charade of Information Exchange”, *Tax Notes International*, vol. 56, núm. 4, 2009.
- MCKEOWN, L. y BROWN, B., “RIP Secrecy?”, *Taxation*, vol. 154, núm. 3990, 2005.
- MCLAREN, J., “The OECD’s ‘Harmful Tax Competition’ Project: Is It International Tax Law?”, *Australian Tax Forum: A Journal of Taxation Policy, Law and Reform*, vol. 24, núm. 3, 2009.
- MCLURE, C. E., “Globalization, Tax Rules and National Sovereignty”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55, núm. 8, 2001.
- MCLURE, C. E., “Will the OECD Initiative on Harmful Tax Competition Help Developing and Transition Countries?”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, núm. 3, 2005.
- MEDINA ZAPATA, E., “The Impact of the OECD on Tax Treaties”, en STEFANER, M. y ZÜGER, M. (Eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Postgraduate International Tax Law, Viena, 2005.
- MEDORI, C., “EU Exchange of Information and Recovery of Direct Taxes: the UK Perspective”, *International Tax Report*, 2002.
- MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2010.
- MERINO ESPINOSA, M. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria en el Derecho internacional europeo y español”, *Documentos de trabajo*, núm. 6/2011, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.
- MESSÍA DE LA CERDA BALLESTEROS J.A., *La cesión o comunicación de datos de carácter personal*, Estudios de Protección de Datos, Ed. Civitas, Madrid, 2003.
- MESTRE DELGADO, J. F., *El derecho de acceso a archivos y registros administrativos (Análisis del artículo 105.b de la Constitución)*, 2ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1998.
- MEUSSEN, G., “The EU-fight Against Harmful Tax Competition; Future Developments”, *EC Tax Review*, vol. 11, núm. 3, 2002.
- MICHAELS, M. J. y O'DONELL, T. A., “The Death of Information Exchange Agreements? Part 1”, *Journal of International Taxation*, vol. 13, núm. 8, 2002.
- MICHAELS, M. J. y O'DONELL, T. A., “The Death of Information Exchange Agreements? Part 2”, *Journal of International Taxation*, vol. 20, núm. 4, 2009.
- MIGUEL CANUTO, E. de, “Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: El recurso nacional efectivo”, *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, núm. 1, 2012.

- MILLIET-EINBINDER, M., “OECD Council Recommendation of 22 March 2001. On the use of the OECD Model Memorando of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes”, *Tax Tribune*, núm. 9, 2001.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *La Asistencia Mutua*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1987.
- MISEY, R. J., “An A-to-Z Guide to Implementing a Foreign Sales Corporation”, *The Tax Magazine*, vol. 78, núm. 2, 2000.
- MITCHELL, R., “Fifteen Nations Sign OECD, Council of Europe Agreement on Cooperation in Tax Matters”, *Transfer Pricing Report*, vol. 19, núm. 3, 2010.
- MOERMAN, S., “The Main Characteristics of Tax Havens”, *International Tax Review*, vol. 27, núm. 10, 1999.
- MOLENAARS, M., “Exchange of Information Under the Netherlands – U. S. Income Tax Treaty”, *Tax Notes International*, vol. 18, núm. 17, 1999.
- MOLINA GÓMEZ ARNAU, P., “Confidentiality of Taxpayer Information”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 7, núm. 2, 2000.
- MONTOYA LÓPEZ, M., “Los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Ed. Colex, Madrid, 2005.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011.
- MORS, M., “Tax Competition in Europe – An EU Perspective”, en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003.
- MORTON, P., “Report on the Joint CFE/CEPS Seminar ‘Tax Competition versus Tax Harmonization’”, *European Taxation*, vol. 45, núm. 1, 2005.
- MUKADI NGOY, J., “The Paradox of Tax Havens: Consequences of the Subjective Approach”, *New Zealand Journal of Taxation, Law, and Policy*, vol. 7, núm. 3, 2001.
- MUTEN, L., “Fiscal Interest and Taxpayers’ Rights”, en ANDERSSON, K., MELZ, P. y SILFVERBERG, C. (eds.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Series on International Taxation, núm. 27, Kluwer Law International, Londres, 1991.
- NAVARRO HERAS, R. A., “Los derechos y garantías en el procedimiento de gestión tributaria”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007.
- NETTINGA, M., “OECD/European Union Conference Discusses Initiatives to Curb Harmful Tax Competition”, *European Taxation*, vol. 39, núm. 1, 1999.
- NICODÈME, G., “On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices”, *National Tax Journal*, vol. LXII, núm. 4, 2009.
- NIJKAMP, H., “Landmark Agreement on EU Tax Package: New Guidelines Stretch Scope of EU Code of Conduct”, *EC Tax Review*, vol. 10, núm. 3, 2001.
- NIKIEL, W. y SEK, M., “General Conference Report on Taxpayer Protection”, en NYKIEL, W., y SEK, M. (Eds.), *Protection of Taxpayer’s Rights: European, International and Domestic Tax Law*, Wolters Kluwer Law, Varsovia, 2009.
- NOCETE CORREA, F. J., *Los convenios de doble imposición (incidencia del Derecho Comunitario)*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008.
- NOCETE CORREA, F. J. y MERINO ESPINOSA, M., “El objeto del intercambio internacional de información”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Intercambio internacional de información tributaria: Avances y proyección futura*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011.
- NOUEL, L., “The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, núm. 1, 2011.
- O’CONNOR, D. E., *Encyclopedia of the Global Economy: a guide for students and researchers*, vol. 1, Ed. Greenwood Press, Westport (Connecticut), 2006.
- OBERSON, X., “The OECD Model Agreement on Exchange of Information – A Shift to the Applicant State”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, núm. 1, 2003.

- OCDE, “OECD: Tax havens”, *International Tax Review*, núms. 4-5, 1987.
- OFFERMANN, R., “Exchange of Information”, *European Taxation*, vol. 39, núms. 4-5, 1999.
- ORLOV, M., “The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis”, *International Tax Review*, vol. 32, núm. 2, 2004.
- ORTIZ LIÑÁN, J., *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Ed. Comares, Granada, 2003.
- ORTIZ LIÑÁN, J., *Régimen Jurídico de la Información en poder de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
- OSCAR DÍAZ, V., “Los paraísos fiscales. Sus usos en la experiencia del Derecho Tributario Internacional”, *La Revista del Instituto AFIP*, núm. 1, 2007.
- OSTERWEIL, E., “OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared”, *European Taxation*, vol. 39, núm. 6, 1999.
- OSTERWEIL, E., “The OECD Report on Harmful Tax Competition and the EU Code of Conduct”, *Report of Proceedings of the First World Tax Conference: Taxes Without Borders. 2000 World Tax Conference Tax Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000.
- OWENS, J., “Taxpayers’ Rights and Obligations”, *The OECD Observer*, núm. 166, 1990.
- OWENS, J., “Tax Systems in the New Millennium”, en ANDERSSON, K., MELZ, P. y SILFVERBERG, C. (Eds.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Series on International Taxation núm. 27, Kluwer Law International, Londres, 1991.
- OWENS, J., “Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters”, *Bulletin for International Taxation*, núm. 11, 2009.
- PALAO TABOADA, C., “La subcapitalización”, en SERRANO ANTÓN, F. (Coord.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- PALOMAR OLMEDA, A. y PÉREZ GONZÁLEZ, C., “La protección de datos: su marco constitucional e internacional y el contexto del nuevo Reglamento”, en PALOMAR OLMEDA, A. y GONZÁLEZ-ESPEJO, P. (Dir.), *Comentario al Reglamento de Desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (Aprobado por RD 1720/2007, de 21 de diciembre)*, Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- PAREJO ALFONSO, L., “El derecho fundamental a la intimidad y sus restricciones”, en LÓPEZ ORTEGA, J. J. (Dir.), *Perfiles del Derecho constitucional en la vida privada y familiar*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.
- PARTOUCHE, L., “The ‘Right to a Fair Trial’: The French Civil Supreme Court Reduces its Scope of Application to Tax Matters”, *International Tax Review Intertax*, vol. 33, núm. 2, 2005.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*, Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 1995.
- PENNEY, M., “Implications of the Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Tax Planning International Review*, vol. 15, núm. 6, 1988.
- PÉREZ LUÑO, A. E., *Los derechos fundamentales*, 3ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1984.
- PÉREZ LUÑO, A. E., *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986.
- PÉREZ RODILLA, G., “La colaboración de las Administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- PIJL, H., “Netherlands Tax Law Meets Human Rights Law”, *European Taxation*, vol. 46, núm. 9, 2006.
- PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 7, Kluwer Law International, La Haya, 2003.
- PIÑAR MAÑAS, J. L., “Protección de datos: Origen, situación actual y retos de futuro”, en LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. y PIÑAR MAÑAS, J. L., *El derecho a la autodeterminación informativa*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2009.
- PIÑAR MAÑAS, J. L., “Seguridad, transparencia y protección de datos: el futuro de un necesario e incierto equilibrio”, *Documento de trabajo*, núm. 147/2009, Fundación Alternativas, 2009.
- PIRES, M., “International Tax Evasion and Avoidance”, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review)*, núm. 2, 1999.
- PISTONE, P., “An EU Model Tax Convention”, *EC Tax Review*, vol. 11, núm. 3, 2002.
- PITA, C., “Exchange of information between the Tax Administrations”, en CIAT, *Combating Tax Abuse and Fraud* (CIAT Technical Conference, Venice, 1993).

- PITA, C., “The Exchange of Tax Information”, en CIAT, *Key Aspects in the Control Actions of the Tax Administrations* (CIAT Technical Conference, Lisboa, 2003). Disponible en www.ciat.org.
- PITA, C., “El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional”, en CIAT, *Cooperación Internacional – Intercambio de Información*, Serie Temática Tributaria, núm. 3, 2009. Disponible en www.ciat.org (consultado el 17 de agosto de 2010).
- PONT CLEMENTE, J. F., “El persistente desequilibrio en las relaciones entre la administración y los contribuyentes”, *Impuestos*, núm. 14, 2010.
- PONT MESTRES, M., “Acerca de los derechos y garantías de los contribuyentes en el Proyecto de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, núm. 20, 2003.
- POOLE DERQUI, L., “La lucha internacional contra los paraísos fiscales”, *Estrategia Global: revista de relaciones internacionales, economía, defensa y tecnología*, núm. 8, 2005.
- QURESHI, N. M., “Tax Treaty Needs of Developing Countries”, en IFA, *UN Draft Model Taxation Convention* (Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd Congress of the IFA), Ed. International Fiscal Association, Rotterdam, 1979.
- RADAELLI, C. M., “The Code of Conduct Against Harmful Tax Competition: Open Method of Coordination in Disguise?”, *Public Administration*, vol. 81, núm. 3, 2003.
- RAWLINGS, G., “Taxes and Transnational Treaties: Responsive Regulation and the Reassertion of Offshore Sovereignty”, *Law and Policy*, vol. 29, núm. 1, 2007.
- REINER, W. R., “How IRS Exchanges Tax Information With Other Countries”, *Tax Executive*, vol. 31, núm. 4, 1979.
- RITTER, W., “Requirements of Developed Countries from Double Tax Treaties with Developing Countries”, en IFA, *UN Draft Model Taxation Convention* (Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd Congress of the IFA), International Fiscal Association, Rotterdam, 1979.
- RODRIGUES PORTO, F., “International Cooperation to Combat Tax Evasion and Avoidance. Cooperation Without International Agreements”, en CIAT, *Combating Tax Abuse and Fraud*, (CIAT Technical Conference, Venecia, 1993).
- RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los Convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del caso español”, *Papeles de Trabajo*, núm. 3/97, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997.
- RODRÍGUEZ-RODA RUISÁNCHEZ, E. y SOTELO TESIS, C., “Principales novedades de la actualización de 2008 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición”, *Cuadernos de Formación*, vol. 10, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, 2010. Disponible en www.ief.es (consultado el 25 de agosto de 2010).
- ROSEMBUJ, T., “La competencia fiscal lesiva”, *Impuestos*, núm. 3, 1999.
- ROSEMBUJ, T., *Derecho Fiscal Internacional*, El Fisco, Barcelona, 2001.
- ROSEMBUJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, Ediciones Universitat de Barcelona, Barcelona, 2004.
- ROSEMBUJ, T., “Notas sobre el intercambio de información internacional”, en MARTÍN DÉGANO, I. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.
- ROSENBLOOM, H. D., “The Foreign Account Tax Compliance Act and Notice 2010-60”, en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- ROVIRA FERRER, I., *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2011.
- ROZAS VALDÉS, J. A. y VILLAR EZCURRA, M., “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006.
- RUBIO NAVARRO, A. M., *Aspectos prácticos de la protección de datos de las personas físicas*, Bosch Editor, Barcelona, 2004.
- RUBIO GUERRERO, J. J., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2^a edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

- RUCHELMAN, S. C. y SHAPIRO, S., “Exchange of information”, *Intertax: International Tax Review*, vol. 30, núm. 11, 2002.
- RUIBAL PEREIRA, L., “Código de Conducta para la Fiscalidad de las Empresas”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 179, 1999.
- RUÍZ GARCÍA, J. R., “Contenido y límites del deber de proporcionar información a la Administración Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2003.
- RUSSO, R., “The 2005 OECD Model Convention and Commentary: An Overview”, *European Taxation*, vol. 45, núm. 12, 2005.
- RUSSO, R., “The 2008 OECD Model: an overview”, *European Taxation*, vol. 48, núm. 9, 2008.
- SAINT-AMANS, P., “Paraísos fiscales”, *Política Exterior*, núm. 127, 2009.
- SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, *Tax Notes International*, vol. 58, núm. 13, 2010.
- SALTO VAN DER LAAT, D., “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000.
- SALTZMAN, M. I. y WOLFF, J. M., “The Growing Role of Information Exchange in U.S. Tax Treaties”, *Tax Notes International*, vol. 32, núm. 10, 2003.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento”, *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “Los mecanismos de cooperación administrativa en el ámbito internacional: intercambio de información y asistencia en materia de recaudación. Deslinde y complementariedad”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Ed.Colex, Madrid, 2005.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio internacional de información tributaria entre Estados*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011.
- SÁNCHEZ PINO, A. J., “El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A., “Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985.
- SANTAOLALLA LÓPEZ, F., *Derecho Constitucional*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004.
- SANZ GADEA, E., “Transparencia fiscal internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Ed.Colex, Madrid, 2005.
- SAWYER, A. J., “A Comparison of New Zealand Taxpayers’ Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries- Have New Zealand Taxpayers Been ‘Short-Changed’?”, *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, vol. 32, núm. 5, 1999.
- SAWYER, A. J., “Tax Havens “Coming in from the Cold”: A Sign of Changing Times?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 64, núm. 10, 2010.
- SCHAUMBURG, H. y SCHLOSSMACHER, S., “Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 10, 2000.
- SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 24, Kluwer Law International, Londres, 2009.
- SCHÖN, W., “Tax Competition in Europe – The National Perspective”, *European Taxation*, Vol. 42, núm.12, 2002.
- SCHÖN, W., “Tax Competition in Europe – General Report”, en European Association of Tax Law Professors, *Tax Competition in Europe* (Congreso anual, Lausana 2002), IBFD, Amsterdam, 2003. Disponible en <http://eatlp.org/uploads/Members/GeneralReportSchoen.pdf> (consultado el 12 de mayo de 2010).
- SCHÖN, W., “Tax Competition in Europe – General Report”, en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003.
- SCHWARZ, J. S., “Intra-Europe Exchange of Direct Tax Information: The Directive on Mutual Assistance 25 years on”, *The EC Tax Journal*, vol. 6, núm. 1, 2002.

- SCHWARZ, J. S., "Rights and Powers: Protecting the Legitimate Interests of Taxpayers", *British Tax Review*, núm. 3, 2009.
- SEER, R. y GABERT, I., "General Report. Mutual Assistance and Information Exchange", en European Association of Tax Law Professors, *Mutual Assistance and Information Exchange* (Congreso de EATLP, Santiago de Compostela, 2009). Disponible en <http://www.eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/TextGeneralReportRomanSeer.pdf> (Consultado el 13 de junio de 2011).
- SERRANO ANTÓN, F., "La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para Evitar la Doble Imposición Internacional y Prevenir la Evasión Fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: La Eliminación del Artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las Partnerships", *Documentos de Trabajo*, núm. 5/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- SERRANO ANTÓN, F., "La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado", *Crónica Tributaria*, núm. 114, 2005.
- SERRANO ANTON, F., "La conveniencia de una institución como el Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid", *Tributos Locales*, núm. 65, 2006.
- SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.
- SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.
- SERRANO ANTÓN, F., "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación", en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.
- SERRANO ANTÓN, F., "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: an Analysis from a Spanish and comparative Law Perspective", *Intertax: International Tax Review*, vol. 35, núm. 5, 2007.
- SERRANO PÉREZ, M. M., *El derecho fundamental a la protección de datos. Derecho español y comparado*, Estudios de Protección de Datos, Thomson Civitas/Agencia de Protección de Datos de la Comunidad de Madrid, Madrid, 2003.
- SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales-Aranzadi, Madrid, 2001.
- SHADWICK, M., "The Cayman Islands and United States Tax Information Exchange Agreement", *British Tax Review*, núm. 2, 2002.
- SHADWICK, M., "The Cayman Islands and United States Tax Information Exchange Agreement - Is it a Sham or One-Sided?", *Tax Planning International Review*, vol. 29, núm. 3, 2002.
- SHARP, W. M. et al., "U.S. Tax Information Exchange Agreements: A Comparative Analysis", *Tax Notes International*, vol. 28, núm. 2, 2002.
- SLEMMOD, J. y WILSON, J. D., *Tax Competition with Parasitic Tax Havens*, Working Paper 12225, National Bureau of Economic Research, Cambridge, 2006.
- SOLER ROCH, M. T. y RIBES RIBES, A., "Tax Treaty Interpretation in Spain", en LANG, M. (Ed.), *Tax Treaty Interpretation*, EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 3, Kluwer Law International, La Haya, 2000.
- SORENSEN, M., *Manual de Derecho internacional público*, Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1973.
- SPENCER, D. E., "Stepping Up the Pressure on Tax Havens: An Update", *New Zealand Journal of Taxation, Law, and Policy*, vol. 7, núm. 3, 2001.
- SPENCER, D. E., "OECD Project on Tax Havens and Harmful Tax Practices – An Update (Part I)", *Journal of International Taxation*, vol. 13, núm. 4, 2002.
- SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part I)", *Journal of International Taxation*, vol. 13, núm. 10, 2002.
- SPENCER, D. E., "OECD Model Agreement is a Major Advance in Information Exchange (Part II)", *Journal of International Taxation*, vol. 13, núm. 11, 2002.
- SPENCER, D. E., "OECD Proposals on harmful tax practices – An Update", *Journal of International Taxation*, vol. 15, núm. 3, 2004.
- SPENCER, D. E., "Tax Information Exchange and Bank Secrecy (Part 1)", *Journal of International Taxation*, vol. 16, núm. 2, 2005.

- SPENCER, D. E., "Tax Information Exchange and Bank Secrecy (Part 2)", *Journal of International Taxation*, vol. 16, núm. 3, 2005.
- SPENCER, D. E., "Ending the Money Drain", *International Tax Review*, Vol. 18, núm. 1, 2007.
- SPENCER, D. E., "International Tax Evasion", *Journal of International Taxation*, Vol. 18, núm. 4, 2007.
- SPENCER, D. E., "International Tax Cooperation: Centrifugal vs. Centripetal Forces: Part I", *Journal of International Taxation*, vol. 21, núm. 4, 2010.
- SPENCER, D. E., "International Tax Cooperation: Centrifugal vs. Centripetal Forces: Part II", *Journal of International Taxation*, vol. 21, núm. 5, 2010.
- SPENCER, D. E., "Atmosphere is Changing for Exchange of Information", *International Tax Review*, vol. 21, núm. 5, 2010.
- SPENCER, D. E. y SHARMAN, J. C., "OECD Proposals on Harmful Tax Practices. A Status Report (Part 1)", *Journal of International Taxation*, vol. 17, núm. 10, 2006.
- SPENCER, D. E. y SHARMAN, J. C., "International Tax Cooperation. Part 1", *Journal of International Taxation*, vol. 18, núm. 12, 2007.
- SPENCER, D. E. y SHARMAN, J. C., "International Tax Cooperation. Part 2", *Journal of International Taxation*, vol. 19, núm. 1, 2008.
- SPENCER, D. E. y SHARMAN, J. C., "International Tax Cooperation. Part 3", *Journal of International Taxation*, vol. 19, núm. 2, 2008.
- SPICE, P., "El intercambio de información y la asistencia administrativa para el cobro como mecanismos efectivos de control al fraude, la evasión y la elusión", en CIAT, *Fortalecimiento de la capacidad de la Administración tributaria* (Conferencia Técnica del CIAT, Nápoles, 19-22 de octubre de 2009). Disponible en www.ciat.org (consultado el 22 de marzo de 2011).
- STANLEY, S. y CARLOW, L., "Impact of Exchange of Tax Information between the IRS and Foreign Tax Authorities", *Corporate Taxation*, vol. 35, núm. 3, 2008.
- STEFANER, M. y ZÜGER, M. (Eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Postgraduate International Tax Law, Viena, 2005.
- STEICHEN, A., "Tax Competition in Europe or the Taming of Leviathan", en SCHÖN, W. (Ed.), *Tax Competition in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003.
- STEINTHAL, T., "A Taxing Summer", *Tax Planning International Review*, vol. 36, núm. 9, 2009.
- SUÑÉ LLINÁS, E., *Tratado de Derecho informático*, Volumen I (Introducción y protección de datos personales), 2ª edición, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid-Instituto Español de Informática y Derecho, Madrid, 2002.
- TANZI, V y ZEE, H., "Can Information Exchange Be Effective in Taxing Cross-Border Income Flows?", en ANDERSSON, K., MELZ, P. y SILFVERBERG, C. (Eds.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Series on International Taxation núm. 27, Kluwer Law International, Londres, 1991.
- TANZI, V y ZEE, H., "Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange", en LINDENCORNA, G., LODIN, S. y WILMAN, B. (Eds.), *International Studies in Taxation: Law and Economics. Liber Amicorum Leif Muten*, Series on International Taxation núm. 21, Kluwer Law International, Londres, 1999.
- TANZI, V y ZEE, H., "Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange", *International Tax Review*, vol. 28, núm. 2, 2000.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.
- TÉLLEZ AGUILERA, A.: *Nuevas tecnologías. Intimidación y protección de datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999*, Ed. Edisofer, Madrid, 2001.
- TERRA, B. y WATTEL, P., *European Tax Law*, 2a. Edición, Ed. Kluwer Law International, La Haya, 1997.
- THIEL, S. van, "Is there a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area?", en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- TIKKA, K. S., "Tax Competition and the Welfare State: Time to Surrender or to Reconsider", en ANDERSSON, K., MELZ, P. y SILFVERBERG, C. (Eds.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Series on International Taxation núm. 27, Kluwer Law International, Londres, 1991.
- TONDINI, B. M., *El Intercambio de información entre Administraciones Tributarias*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2003. Disponible en [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/\\$FILE/Doctrina0503.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/$FILE/Doctrina0503.pdf) (consultado el 11 de mayo de 2011).

- TOVILLAS MORÁN, J., *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE 1992*, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1996.
- TRAPÉ VILADOMAT, M., “El régimen fiscal de los precios de transferencia”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2004.
- TRONCOSO REIGADA, A., *La protección de datos personales. En busca del equilibrio*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- UCKMAR, V., “Los tratados internacionales en materia tributaria” en UCKMAR, V. (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Ed. Temis, Bogotá, 2003.
- ULL PONT, E., *Derecho público de la informática (Protección de datos de carácter personal)*, UNED, Madrid, 2000.
- URTZ, C., “Exchange of Information According to the EC Mutual Assistance Directive and Tax Treaties in Austria”, en GASSNER, W., LANG, M. y LECHNER, E. (Eds.), *Tax Treaties and EC Law*, Series on International Taxation núm. 16, Kluwer Law International, Londres, 1997.
- URTZ, C., “Confidentiality of Taxpayer Information: Austria”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 7, núm. 2, 2000.
- VALENCIA ALONSO, F. “La asistencia mutua en el mercado único”, *Cuadernos de Formación de la Inspección de Tributos*, núm. 24, Escuela de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- VALERO LOZNA, N.: “La cesión de información tributaria por la administración a juzgados y tribunales”, *Quincena Fiscal Revista de Actualidad Fiscal*, núm. 21, 2002.
- VALLEJO CHAMORRO, J. M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M., *Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes, Papeles de trabajo*, núm. 6/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- VALLEJO CHAMORRO, J. M., “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, monográfico *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, *ICE-Información Comercial Española*, núm. 825, 2005.
- VALLEJO CHAMORO, J. M., “La competencia fiscal”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2007.
- VAN DEN TEMPEL, A. J., *Relief from Double Taxation: a comparison of the work of the League of Nations and of the Organisation for Economic Cooperation and Development. Tomo VII, Developments in Taxation since World War I*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1967.
- VAN DER BRUGGEN, E., “A Preliminary Look at the New UN Model Tax Convention”, *British Tax Review*, núm. 2, 2002.
- VAN DER HEL-VAN DIJK, E. y KAMERLING, R., “International Exchange of Information and Multilateral Tax Auditing: Towards an Intra Community Approach?”, *Intertax: International Tax Review*, vol. 31, núm. 1, 2003.
- VAN KAMPEN, T. A. y RIJKE, L. J., “The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein Tax Affairs: Notes on the Balance between the Exchange of Information between States and the Protection of Fundamental Rights”, *EC Tax Review*, vol. 17, núm. 5, 2008.
- VAN RAAD, K., *Model Income Tax Treaties. A comparative Presentation of the Texts of the Model Double Taxation Convention on Income and Capital of the OECD (1963 and 1977), the UN (1980), and the United States (1986)*, Kluwer Law International, Deventer (Países Bajos), 1983.
- VAN RAAD, K., “Solving International Divergence in Tax Treaty Interpretation and Application”, en *Report of Proceedings of the First World Tax Conference: Taxes without Borders. 2000 World Tax Conference Tax Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000.
- VAN RAAD, K., *1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries*, 2nd edition, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer (Países Bajos), 2000.
- VAN RAAD, K., “International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application”, en KIRCHHOFF, P., LEHNER, M. et. al., *International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel*, Series on International Taxation, vol. 26, Kluwer Law International, Londres, 2002.
- VAN RAAD, K. (Ed.), *Materials on International and EC Tax Law 2005-2006*, International Tax Materials, 5a ed., vol. 1, Tax Center Leiden, Leiden, 2005.
- VAN WAARDENBURG, D.A., “International Administrative Assistance in Tax Matters”, *European Taxation*, vol. 22, num. 7, 1982.

- VÉGH, P. G., “Towards a better exchange of information”, *European Taxation*, vol. 42, núm. 9, 2002.
- VÉGH, P. G., “The 2003 OECD Model”, *European Taxation*, vol. 43, núms. 7-8, 2003.
- VILLAR EZCURRA, M., “El control de ayudas de Estado y la competencia fiscal desleal”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2007.
- VOGEL, K., “Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12, 1997.
- VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3ª edición, Kluwer Law International, Londres, 1998.
- VOGEL, K., *The OECD Model Convention –1998 and beyond: the Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties (Proceedings of a Seminar held in London, in 1998 during the 52nd Congress of the International Fiscal Association)*, International Fiscal Association, Kluwer Law International, La Haya, 2000.
- VORDING, H., “A Level Playing Field for Business Taxation in Europe: Why Country Size Matters”, *European Taxation*, Vol. 39, núm. 11, 1999.
- WARD, D. A., “The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006.
- WEBER, M., *Economía y sociedad*, 2ª edición, Ed. Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1999.
- WEEGHEL, S. van, *The Improper Use of Tax Treaties. With Particular Reference to the Netherlands and United States*, Kluwer Law International, Londres, 1998.
- WEEGHEL, S. van y GOOIJER, J., “The 2010 OECD MC Amendments and the Revised TP Guidelines: An Overview”, en WEBER, D. y WEEGHEL, S. van (Eds.), *The 2010 OECD Updates. Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines. A Critical Review*, Series on International Taxation, vol. 38, Kluwer Law International, Croydon (Londres), 2011.
- WEINER, J. M., “The OECD’s Forum on Harmful Tax Practices and the New Spirit of International Cooperation”, en *Report of Proceedings of the First World Tax Conference: Taxes Without Borders. 2000 World Tax Conference Tax Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000.
- WEINER, J. M., “OECD Forum on Harmful Tax Practices Marks Fifth Year”, *Tax Notes International*, vol. 31, num. 3, 2003.
- WEINER, J. M. y AULT, H. J., “The OECD’s Report on Harmful Tax Competition”, *National Tax Journal*, vol. LI, Núm. 3, 1998.
- WIDMER, M., “Basic Differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention”, en IFA, *UN Draft Model Taxation Convention (Proceedings of a Seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd Congress of the IFA)*, Ed. International Fiscal Association, Rotterdam, 1979.
- WIJNEN, W. F. y MAGENTA, M., “The UN Model in Practice”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12, 1997.
- WIJNEN, W. F., “Towards a New UN Model?”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, núm. 3, 1998.
- WILSON, J. D. y JANEBA, E., “Decentralization and International Tax Competition”, *Journal of Public Economics*, vol. 89, núm. 7, 2005.
- WISSELINK, A., “International Exchange of Tax Information between European and other Countries”, *EC Tax Review*, vol. 6, núm. 2, 1997.
- WOUTERS, J. y MEUWISSEN, K., “Global Tax Governance: Work in Progress?”, en KOFLER, G., POIARES MADURO, M. y PISTONE, P. (Eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El poder financiero. Equilibrio entre los poderes financieros*, Ed. Edersa, Madrid, 1977.
- ZAGARIS, B., “Development in Mutual Cooperation, Coordination and Assistance Between the U.S. and Other Countries in International Tax Enforcement”, *Tax Management International Journal*, vol. 27, núm. 10, 1998.
- ZAGARIS, B., “Selected Aspects of U.S. International Exchange of Tax Information”, *Tax Notes International*, vol. 18, núm. 17, 1999.
- ZAGARIS, B., “Coordinated Information-Sharing and Money-Laundering Initiatives”, en *Report of Proceedings of the First World Tax Conference: Taxes Without Borders. 2000 World Tax Conference Tax Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000.

- ZAGARIS, B., *Exchange of Tax Information Policies at the Millennium: Balancing Enforcement With Due Process and International Human Rights*, International Platform Association, Washington, 2001. Disponible en <http://archive.freedomandprosperity.org/zagaris2.PDF>.
- ZAGARIS, B., “The procedural aspects of U.S. tax policy towards developing countries: Too many sticks and no carrots?”, *George Washington International Law Review*, Vol. 35, núm. 2, 2003.

DOCUMENTOS DE ORGANISMOS INTERNACIONALES.

- Comisión Europea, COM (97) 495 Final (Comunicación de la Comisión al Consejo), Bruselas, 1 de octubre de 1997. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1997:0495:FIN:ES:PDF> (consultado el 2 de julio de 2010).
- Comisión Europea, Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (Diario Oficial C 384 de 10 de diciembre de 1998).
- ECOFIN, “Taxation in the European Union”, Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers, SEC (96) 487 Final, marzo 20, 1996. Disponible en [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec\(1996\)487_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec(1996)487_en.pdf) (Consultado el 2 de julio de 2010).
- GRUPO DE TRABAJO SOBRE PROTECCIÓN DE DATOS DEL ARTÍCULO 29, *Transferencias de datos personales a terceros países: aplicación de los artículos 25 y 25 de la Directiva sobre protección de datos de la UE*, 24 de julio de 1998, Documento de trabajo, núm. 12. Disponible en http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/1998/wp12_es.pdf (consultado el 16 de julio de 2012).
- G20, *Statement on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors (Berlin, 20-21 de noviembre de 2004). Disponible en http://www.g20.org/Documents/2004_germany.pdf (consultado el 20 de junio de 2010).
- G20, *Declaration of the Summit on Financial Markets and the World Economy*, (Washington, D. C., 15 de noviembre de 2008). Disponible en http://www.g20.org/Documents/g20_summit_declaration.pdf (consultado el 20 de junio de 2010).
- G20, *Declaration on Strengthening the Financial System*, (Londres, 2 de abril de 2009). Disponible en http://www.g20.org/Documents/Fin_Deps_Fin_Reg_Annex_020409_-_1615_final.pdf (consultado el 20 de junio de 2010).
- G20, *The Global Plan for Recovery and Reform*, (Londres, 2 de abril de 2009). Disponible en <http://www.g20.org/Documents/final-communique.pdf> (consultado el 20 de junio de 2010).
- G20, *Leaders’ Statement The Pittsburgh Summit*, (Pittsburgh, septiembre 24-25, 2009). Disponible en http://www.g20.org/Documents/pittsburgh_summit_leaders_statement_250909.pdf (consultado el 20 de junio de 2010).
- G7, *Economic Communiqué: Making a success of globalization for the benefit of all*, (Lyon, 28 de junio de 1996). Disponible en <http://www.g7.utoronto.ca/summit/1996lyon/communique.html> (consultado el 20 de junio de 2010).
- G8, *Communiqué on Africa*, (Gleneagles, 14 de julio de 2005). Disponible en <http://www.g7.utoronto.ca/summit/2005gleneagles/communique.pdf> (Consultado el 20 de junio de 2010).
- OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version)*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2000.
- OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version)*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2005.
- OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version)*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2008.
- OCDE, *Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio. Modificaciones al artículo 26* (aprobadas el 1 de junio de 2004). Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/28/4/33614065.pdf> (consultado el 2 de mayo de 2010).

- OCDE, *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, (17 de Julio de 2012). Disponible en [http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/latestdocuments/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/latestdocuments/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf) (consultado el 26 de julio de 2012).
- OCDE, *Convenio Multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE sobre asistencia administrativa en materia fiscal*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/11/29/2499078.pdf> (consultado el 15 de Julio de 2010).
- OCDE, *Texto del Informe Explicativo revisado del Convenio OCDE/CE enmendado por Protocolo*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/22/1/48462535.pdf> (consultado el 10 de marzo de 2012).
- OCDE, *Agreement on Exchange of Information Matters*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf> (consultado el 2 de mayo de 2010).
- OCDE, *Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/37/54/37975122.pdf> (consultado el 7 de marzo de 2011).
- OCDE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A survey of current practices*, OCDE, Comité de Asuntos Fiscales, Paris, 1994.
- OCDE, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> (consultado 12 de agosto de 2010).
- OCDE, *Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>. (consultado el 19 de mayo 2011).
- OCDE, *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard*, (2 de abril, 1999). Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (consultado el 15 de junio de 2010).
- OCDE, *The OECD Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf> (consultado el 10 de marzo de 2010).
- OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf> (consultado el 15 de marzo de 2010).
- OCDE, *A Process for Achieving a Global Level Playing Field, Global Forum on Taxation*, (Berlin, 3-4 de junio de 2004). Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/13/0/31967501.pdf> (consultado el 15 de junio de 2010).
- OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf> (consultado el 15 de marzo de 2010).
- OCDE, *Tax Co-operation Towards a Level Playing Field 2008 Assessment by the Global Forum on Taxation*, OCDE, 2008.
- OCDE, *Tax Co-operation 2009: Towards a Level Playing Field. 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/25/24/44429779.pdf> (consultado el 15 de marzo de 2010).
- OCDE, *Moving Forward on the Global Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, (A report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors on the Outcomes of the Los Cabos (Mexico) Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes). Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/43/57/43775637.pdf> (Consultado el 1 de julio de 2010).
- OCDE, *The Global Forum On Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (A Background Information Brief)*, (27 de enero de 2011), Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/11/57/46084660.pdf> (consultado el 1 de febrero de 2011).
- OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, 2000. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/3/7/2497487.pdf> (consultado el 14 de junio de 2010).
- OCDE, *Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales*, 2000 (disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/2/30/38623405.pdf>) (consultado el 14 de junio de 2010).
- OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2003 Progress Report*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/5/0/14943184.pdf> (consultado el 14 de junio de 2010).
- OCDE, *Taxpayers' Rights and Obligations- Practice Note*, Tax Guidance Series, Centre for Tax Policy and Administration), 2002. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf> (Consultado el 24 de marzo de 2011).
- OCDE, *Principles of Good Tax Administration. Practice Note*, Tax guidance series, General Administrative Principles (GAP001 Principles of Good Tax Administration), Centre for Tax Policy and Administration,

2001. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/34/39/1907918.pdf> (consultado el 6 de junio de 2012).
- OCDE, “Módulo sobre aspectos generales y legales del intercambio de información”, en *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/13/41814314.pdf> (consultado el 14 de febrero de 2011).
 - OCDE, “Módulo 1. El intercambio de información previa petición”, en *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/14/41814353.pdf> (consultado el 24 de febrero de 2011).
 - OCDE, “Módulo 2. El intercambio espontáneo de información”, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/15/41814387.pdf> (consultado el 24 de febrero de 2011).
 - OCDE, “Módulo 3. El intercambio automático (o sistemático) de información”, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/16/41814449.pdf> (consultado el 24 de febrero de 2011).
 - OCDE, “Módulo 4. El intercambio de información sectorial”, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/17/41814472.pdf> (consultado el 24 de febrero de 2011).
 - OCDE, “Módulo 5. Las fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas”, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales, 2006. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/18/41814482.pdf> (consultado el 24 de febrero de 2011).
 - OCDE, “Módulo 6. Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero”, en *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*, Comité de Asuntos Fiscales, 2006. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/17/58/41814491.pdf> (consultado el 24 de febrero de 2011).
 - OCDE, *Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15*, (12 de marzo de 2007), Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/38236197.pdf> (consultado el 2 de julio de 2012).
 - OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” (2008)*, Foro sobre Administración Tributaria, Centro de Política y Administración Tributarias. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/39/32/46668703.pdf> (consultado el 27 de abril de 2012).
 - OCDE, *Revised Discussion Draft of a New Article 7 of the OECD Model Tax Convention*, (24 de noviembre de 2009 al 21 de enero de 2010), Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/44104593.pdf> (consultado el 2 de julio de 2012).
 - OECD, *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, (22 de julio de 2010), Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/45689524.pdf> (consultado el 2 de julio de 2012).
 - OCDE, *The granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles*, (23 de abril de 2010), Centre for Tax Policy and Administration. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/45359261.pdf> (consultado el 2 de Julio de 2012).
 - OCDE, *Implementing the Tax Transparency Standards. A Handbook for assessors and jurisdictions*, OECD Publishing, Paris, 2010.
 - OCDE, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, Forum on Tax Administration, (3 de marzo de 2011). Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/2/37/47228941.pdf> (consultado el 1 de abril de 2012).
 - OCDE, *Progress Report to the G20 (Los Cabos, Mexico, June 2012)*, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponible en www.oecd.org/dataoecd/19/8/50630814.pdf (consultado el 19 de julio de 2012).

- OCDE, *The Global Forum On Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Information Brief)*, (16 de abril de 2012). Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/43757434.pdf> (consultado el 27 de julio de 2012).
- OCDE, *Keeping it Safe. The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*. Disponible en http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/Keeping%20it%20Safe_EN%20FINAL%20w_cover_WEB.pdf (consultado el 12 de agosto de 2012).
- OCDE, *Automatic Exchange of Information. What it is, how it works, benefits, what remains to be done*. Disponible en http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/AEOI_FINAL_with%20cover_WEB.pdf (consultado el 12 de agosto de 2012).
- ONU, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, Department of International Economic and Social Affairs, New York, 1979 (version revisada en 2003).
- ONU, *Report of the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters on the work of its Sixth meeting*, Department of Economic and Social Development, Nueva York, 1992.
- ONU, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Asuntos Económicos y Sociales, Naciones Unidas, Nueva York, 2001.
- ONU, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Actualización de 2011. Disponible en http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (consultado el 24 de agosto de 2012).